

00781



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO  
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**“EL MECANISMO DE ACREDITAMIENTO EN  
LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO, UN ESTUDIO  
CONSTITUCIONAL”**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

DOCTORA EN DERECHO

P R E S E N T A :

**ERIKA YOALTIZIL SANTOYO MORALES**

TUTOR: DRA. YOLANDA CRISTINA RAMIREZ SOLTERO



MEXICO, D.F.

2005

m 346552

### *Dedicatorias:*

*A mis padres, María y Juan Manuel, por su invaluable apoyo en el logro de mis sueños, además de enseñarme que en la vida nada es fácil, pero tampoco nada es imposible. Gracias por hacer de mí lo que soy, porque yo soy la esencia de ustedes.*

*A mi hermana Fátima, por su paciencia y comprensión ante mi ausencia. Gracias por ser mi constante estímulo y ejemplo de amor y perseverancia.*

*A mi mamá Herrera, por ser mi ejemplo de lucha y fortaleza ante las adversidades. Gracias por quererme y estar conmigo desde antes que naciera.*

*A mi abuelita Chonita, por su cariño y permanentes ruegos.*

*A mi papá Beto y a Pepe (In Memoriam), que aunque ya no están físicamente con nosotros, siempre han estado y estarán en mí.*

*A mis hermanas, Aidé y Zura, por ser parte de lo que soy. Gracias por ser mis cómplices y compartir conmigo nuestra feliz infancia.*

*A mis tíos, Lupe, Cata, Mague, Paty, Lulú, Laura, Marina, Beto, Tere y Tino, por su constante impulso en toda mi vida. Gracias por ser mis hermanos.*

*A todos mis primos, Lilia, Esau, Gaby, Omar, René, Edgar, Carmen, Mayco, Sandra, Ely, Nena, Iliudy, Ganis, Cinthia, Claudia, Dalía, Fede, Nidia, Betito, Lalo, Dany, Jessy, Sergio, Zayra, Alex, Erick, Karla, Mariana y Fernanda. Gracias por ser parte importante de mi vida.*

*A Carlos, por su presencia y cariño en los buenos y difíciles momentos ante la distancia de mi familia.*

*A mis sobrinas, Ana Sofía, Valeria, Andrea y Natalia, por ser parte de mi inspiración.*

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

NOMBRE: Erika Yoaltzih

Santayo Morales

FECHA: 3 de agosto de 2005

FIRMA: 

### **AGRADECIMIENTOS:**

*A la doctora Yolanda Cristina Ramírez Soltero, por su apoyo y ejemplo. Gracias maestra.*

*A los doctores: Manuel Hallivis Pelayo, Gustavo Esquivel Vázquez, Eduardo Martínez de la Vega y Román Villanueva Tostudo.*

*A mis compañeros y amigos del Posgrado: Reynaldo Ochoa y José Ramón Morales.*

*A mis compañeros y amigos de Asesoría Corporativa: Alejandro Romero, Olivia Castañeda, Mayela Julián, Carlos Melchor, Adriana Torres, Victoria Calderón, Clara Cornejo, Javier Cruz, Heleodoro Ortega, Nancy Arreola, y Martha García.*

*A mis compañeros y amigos del IIJ y CNDH: Juan José Ríos, Michelle Nava, Jhenny Bernal, Arturo y Violet Anzures, Gilda Bautista, Teresa Ambrosio, Georgina Flores, Miguel López y Francisco Gamboa.*

*A mis amigos: Alexandro Flores, Hilda Luna, Liliana Rosas, Berenice Reveles, Juventino Salinas, Dario Vasconcelos, Elisa Elguézabal Alcira Vásquez, Luis Razo, Ana Luisa, Horacio Cavazos, Laura Valencia, Noemi Zapata, Aurora Jaramillo, Rosario Valdés, Cecilia Pluta, Nicollette Anda y José Ramón Ocegüera.*

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	VI
SIGLAS	IX
ADVERTENCIA	X

### CAPÍTULO PRIMERO NATURALEZA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. MARCO HISTÓRICO DE REFERENCIA

I. Impuestos indirectos. Generalidades	1
A. Concepto	1
B. Características	15
C. Clasificación	25
1. Clases	25
a) Impuestos a las ventas	28
b) Impuestos al consumo	28
c) Impuestos sobre consumos específicos	29
2. Tipos	29
a) Plurifásico acumulativo	30
b) Plurifásico no acumulativo	32
c) Monofásico	33
3. Especies	34
a) De los productores	34
b) De los mayoristas	36
c) De los minoristas	37
II. Referencia histórica del IVA en México	39
A. Impuesto del Timbre	39
B. Impuesto sobre Ingresos Mercantiles	43
C. Otras formas de imposición indirecta	46
III. Naturaleza del Impuesto al Valor Agregado en México	53
A. Concepto	53
B. Características	63
C. Tipos de Impuesto al Valor Agregado	70
1. Consumo	71
2. Ingresos o renta	72
3. Producto bruto	73
D. Técnicas de determinación	74
1. Método de adición	74
2. Método de sustracción	74
3. Método de base contra base	75
4. Método de impuesto contra impuesto	76
E. Estructura	78
1. Sujeto	80
2. Objeto	84
3. Base	89
4. Tasa	92
5. Exenciones	94
IV. Bibliografía del capítulo	100

**CAPÍTULO SEGUNDO**  
**ACREDITAMIENTO. DISPOSICIONES GENERALES**

I. Planteamiento del problema	103
II. Concepto	105
A. Doctrinal	106
B. Legal	107
C. Jurisprudencial	109
III. Evolución del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Unidos Mexicanos del periodo 1980-2004	116
A. Análisis de cada reforma	120-178
B. Exposición de motivos y otros trabajos legislativos	120-178
IV. Bibliografía del capítulo	179

**CAPÍTULO TERCERO**  
**EL MECANISMO DE ACREDITAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

I. Conceptos generales	183
A. Acreditamiento	184
B. Impuesto trasladado	187
C. Impuesto causado	193
D. Impuesto acreditable	196
E. Impuesto por pagar	208
II. El mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado	214
A. Procedimiento	214
B. Modalidades	218
a) Exportación de bienes	218
b) Inversiones o gastos en periodos preoperativos	224
c) Enajenación de bienes destinados al uso y goce temporal de actividades exentas	225
C. Momento en que se efectúa el acreditamiento	229
D. Los saldos a favor en la Ley del Impuesto al Valor Agregado	232
III. Requisitos para efectuar el acreditamiento con base en la Ley del IVA	237
A. Aspectos formales	238
B. Análisis comparativo respecto a cada requisito en la Ley del Impuesto al Valor Agregado del periodo 1998-2004	243
C. Requisitos de deducibilidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta	244
1. Planteamiento del problema en relación con la Ley del Impuesto al Valor Agregado	245
2. Solución	246
IV. La Retención y el mecanismo de acreditamiento	246
A. Disposiciones generales	246
B. Concepto	247
1. Sujetos	250
2. Momento de efectuar la retención	251
3. Entero y pago	252
C. Estudio comparativo de la retención en al Ley del Impuesto al Valor Agregado del periodo 1998-2004	253
D. La función de la retención y su reconocimiento en el mecanismo de acreditamiento	256
V. Bibliografía del capítulo	261

### III

## CAPÍTULO CUARTO MODALIDADES DEL MECANISMO DE ACREDITAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

I. Actividades gravadas	264
A. Tasa General (15 %)	265
1. Aplicación	265
2. Mecanismo de acreditamiento	268
B. Tasa del 10%	269
1. Aplicación	269
2. Mecanismo de acreditamiento	271
C. Tasa del 0%	273
1. Aplicación	273
2. Mecanismo de acreditamiento	281
II. Actividades exentas	283
A. Concepto de exención	283
B. Aplicación	291
C. Inexistencia del derecho de acreditamiento	293
1. Planteamiento del problema	293
2. Solución	297
III. Actividades combinadas (gravadas y exentas)	300
A. Aplicación	300
1. Impuesto identificable	303
2. Impuesto no identificable	304
B. Mecanismo de acreditamiento. Análisis comparativo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado del período 1998-2004	305
IV. El sistema de tasas diferenciales y la naturaleza regresiva en el impuesto al valor agregado	317
V. El acreditamiento en otros impuestos federales	322
A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	323
B. Impuesto al Activo	330
C. Impuesto sustitutivo del crédito al salario	342
VI. Bibliografía del capítulo	352

## CAPÍTULO QUINTO SISTEMA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN DERECHO COMPARADO (ACREDITAMIENTO).

I. Francia	369-373
	385-389
II. Italia	373-377
	390-394
III. Reino Unido	373-377
	390-394
IV. España	369-373
	385-389
V. Estados Unidos	364-365
	380-384
VI. Argentina	364-368
	380-384
VII. Chile	364-368
	380-384
VIII. Bibliografía del capítulo	396

**CAPÍTULO SEXTO**  
**CONSTITUCIONALIDAD DEL MECANISMO DE ACREDITAMIENTO.**

I. Justificación de su estudio	398
II. Naturaleza del mecanismo de acreditamiento	401
III. El mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios de Adam Smith	404
A. Justicia	405
B. Certidumbre	411
C. Comodidad	412
D. Economía	413
IV. El mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios constitucionales en materia tributaria	415
A. Legalidad	417
B. Proporcionalidad	441
C. Equidad	458
D. De vinculación con el gasto público	473
V. Problemática y soluciones del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado a corto o mediano plazo	478
VI. Nuevas líneas de investigación	485
VII. Bibliografía del capítulo	486
CONCLUSIONES GENERALES	490
BIBLIOGRAFÍA GENERAL	495
ANEXO ÚNICO	507

## INTRODUCCIÓN

En este último sexenio, el impuesto al valor agregado ha resultado ser objeto de gran interés, debido a la tendencia del Ejecutivo Federal y de la Comisión Nacional Hacendaria por lograr una reestructuración de este gravamen, enfocándose principalmente a la simplificación del sistema de determinación del impuesto y a la eliminación de las exenciones y de la tasa del 0% con el objeto de obtener una mayor recaudación y facilidad administrativa.

El problema en cuanto al funcionamiento del impuesto al valor agregado ha consistido básicamente en un sin número de exenciones y tasas nulas otorgadas, que han provocado una fuerte disminución en la recaudación del tributo, aunado a la situación económica, política y social del país, que impiden la desgravación de algunas de las actividades sujetas a privilegio y a la desesperación del Estado por obtener mayores recursos.

De ahí que el estudio del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, implique ser el eje de una modificación trascendental al sistema de imposición indirecta, más aún si se considera que en las últimas fechas, las constantes reformas al mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, han generado una serie de inconsistencias duramente atacadas, al grado de haber sido declaradas inconstitucionales por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En atención a la propensión recaudatoria que siempre ha generado el impuesto al valor agregado, es que la regulación del mismo ha sufrido una serie de modificaciones desde antes de su entrada en vigor el 1° de enero de 1980, de ahí que un año después de su publicación, el 31 de diciembre de 1979 la Ley ha padecido una serie de cambios que hasta la fecha no han dejado de presentarse.

La regulación del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, había permanecido casi intacta desde el 1° de enero de 1980 al 31 de diciembre de 1998, en que es modificado esencialmente, ya que con dicha reforma se elimina el sistema de identificación del impuesto trasladado con la intención, claramente manifestada en la exposición de motivos, de lograr que los contribuyentes obtuvieran un monto mayor de impuesto a pagar.

Tal alteración constituye el parteaguas en cuanto a la inestabilidad regulatoria del mecanismo de acreditamiento; ya que a partir de dicha reforma, la regulación de dicho mecanismo de acreditamiento ha permanecido en constantes transformaciones que han limitado el equilibrio en cuanto a su aplicación. Tan es así, que a partir de dicha situación, algunos aspectos de la mecánica de referencia fueron declarados inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, provocando con ello, otra modificación integral al procedimiento en estudio, para entrar en vigor el 1° de enero de 2000 con la regulación, de nueva cuenta, del sistema de identificación del impuesto; lo que soluciona el problema ocasionado con la reforma anterior, pero genera otras inconsistencias.



De ahí que, el procedimiento de determinación del impuesto resulte por demás complicado e inútil respecto a la solución del problema, debido a que únicamente se han establecido una serie de paliativos a las incongruencias que en últimas fechas se han aprobado, referidos únicamente a la urgencia de obtener mayores recursos, sin llegar a solución de fondo; siendo que con la regulación de un sistema adecuado de imposición, puede generarse simultáneamente la tan necesaria recaudación.

No obstante, el sin número de modificaciones que el mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha tenido en las últimas fechas, la problemática central persiste, como lo es la complejidad en cuanto a la determinación del gravamen, el difícil control administrativo y la necesidad de mayor recaudación.

Ante esta situación, es menester que el impuesto al valor agregado y el mecanismo de acreditamiento, como sistema de determinación del impuesto y base de la funcionalidad del tributo, sean analizados a profundidad a efecto de determinar la conveniencia de una posible reestructuración del impuesto, más aún si se considera que la eficacia de cada tributo dependerá de la adecuación del impuesto a las constantes exigencias de cada sociedad.

En atención a lo anterior, y a la imperiosa necesidad de una renovación del impuesto al valor agregado; y por ende, de su mecanismo de determinación, es que la presente investigación es dirigida al estudio del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del impuesto en sí mismo, como base para la comprensión del procedimiento de determinación del tributo.

Para la realización del análisis del tema objeto de estudio, la investigación se divide en seis capítulos, con la intención de lograr una comprensión integral respecto a la función del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que, el primer capítulo es referido al estudio de la naturaleza del impuesto al valor agregado; al abordar de manera concreta, el concepto, características y clasificación de la imposición indirecta, así como su evolución histórica en México a efecto de determinar el origen, naturaleza y características del impuesto al valor agregado y las técnicas de determinación aplicables del mismo; para finalmente, estudiar la estructura del impuesto al valor agregado y la funcionalidad de este gravamen en nuestro país.

El segundo capítulo es dirigido concretamente al concepto de acreditamiento y a la evolución de su mecanismo en la Ley del Impuesto al valor Agregado, partiendo del análisis de los motivos señalados por el legislador respecto a cada reforma, con el fin de precisar la intención del legislador en los constantes cambios y la conveniencia de los mismos a través del tiempo.

El tercer capítulo es enfocado al estudio técnico de la mecánica de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como a sus modalidades y requisitos de aplicación, con el objeto de determinar la practicidad de cada uno de sus componentes y el efecto que su aplicación genera en la determinación del tributo.

El cuarto capítulo se destina a la aplicación del mecanismo de acreditamiento en atención al sistema de tasación establecido por la Ley, con base en las diversas actividades realizadas por el contribuyente; además de precisar la naturaleza del derecho de acreditamiento utilizado en otros impuestos federales.

En tanto que, en el capítulo quinto se estudia de manera comparativa los sistemas de determinación del impuesto al valor agregado contemplados en diversos países de Europa y América, partiendo de la naturaleza y características del tipo de imposición indirecta empleada en cada uno de ellos, y de los elementos esenciales que componen cada gravamen según el país de que se trate.

Finalmente, el sexto capítulo se dirige al análisis del mecanismo de acreditamiento en atención a los principios jurídico tributarios contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con la intención de determinar la constitucionalidad de la regulación de dicho procedimiento, partiendo del estudio de los principios teóricos que en materia tributaria constituyen el punto de partida para su regulación en la Ley Suprema.

Del análisis exhaustivo realizado durante todo el desarrollo de la investigación, se logra una propuesta que se considera adecuada con la idea de una imperante reestructuración del gravamen, además de señalar la manera en que deberán abordarse dichos cambios; dando como resultado, un estudio analítico y orientador para las próximas modificaciones en materia de coordinación fiscal respecto al impuesto al valor agregado.

Sin embargo, es de reconocerse que el presente trabajo refleja las necesidades inmediatas en el inicio de un impuesto al valor agregado más justo y eficaz, pero sólo es el inicio de un largo camino; por lo que, la presente investigación resulta inacabada para fines superiores, como lo es el logro de un sistema de imposición indirecto verdaderamente justo; para lo cual, se dejan las pautas de una futura reflexión al respecto.

## ABREVIATURAS Y SIGLAS

**IVA.-** Impuesto al Valor Agregado  
**ISR.-** Impuesto sobre la Renta  
**IEPS.-** Impuesto Especial sobre Producción y Servicios  
**IMPAC.-** Impuesto al Activo  
**LIVA.-** Ley del Impuesto al Valor Agregado  
**LIESPS.-** Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios  
**CFE.-** Código Fiscal de la Federación  
**DOF.-** Diario Oficial de la Federación  
**Cco.-** Código de Comercio  
**OCDE.-** Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico  
**UE.-** Unión Europea  
**CEE.-** Comunidad Económica Europea  
**DOF.-** Diario Oficial de la Federación

**Art.-** Artículo  
**Arts.-** Artículos  
**Fr.-** Facción  
**Frs.-** Fracciones

*Cfr.- confer, Confróntese*  
*Op.cit.- Opere citato*

## ADVERTENCIA

El diseño de la obra, su desarrollo, contenidos y conclusiones, así como las citas provenientes de fuentes extranjeras (inglesas, francesas, italianas) que se insertan en el texto, traducidas al español, son responsabilidad de la autora.

## CAPÍTULO PRIMERO NATURALEZA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. MARCO HISTÓRICO DE REFERENCIA.

SUMARIO: I. Impuestos indirectos. Generalidades; A. Concepto; B. Características; C. Clasificación; 1. Clases; a) Impuestos a las ventas; b) Impuestos al consumo; c) Impuestos sobre consumos específicos; 2. Tipos; a) Plurifásico acumulativo; b) Plurifásico no acumulativo; c) Monofásico; 3. Especies; a) De los productores; b) De los mayoristas; c) De los minoristas; II. Referencia histórica del IVA en México; A. Impuesto del Timbre; B. Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; C. Otras formas de imposición indirecta. III. Naturaleza del Impuesto al Valor Agregado en México; A. Concepto; B. Características; C. Tipos de Impuesto al Valor Agregado; 1. Consumo, 2. Ingresos o renta; 3. Producto bruto; D. Técnicas de determinación; 1. Método de adición; 2. Método de sustracción; 3. Método de base contra base; 4. Método de impuesto contra impuesto; E. Estructura; 1. Sujeto; 2. Objeto; 3. Base; 4. Tasa; 5. Exenciones; IV. Bibliografía del capítulo.

### I. Impuestos indirectos. Generalidades.

Este capítulo ha sido destinado al estudio del impuesto al valor agregado (IVA), a efecto de determinar su naturaleza y características al tener como punto de partida su esencia de imposición indirecta, es decir, se requiere llevar a cabo un examen amplio de los impuestos indirectos como género del impuesto al valor agregado.

En ese tenor, y con el objeto de conocer la naturaleza de los impuestos indirectos, se ha considerado de gran importancia el dedicar este apartado a su estudio, iniciando con sus generalidades: concepto, características y clases; para después indagar su nacimiento y evolución histórica en México, y finalmente, examinar el impuesto al valor agregado como especie de la imposición indirecta.

#### A. Concepto.

En este apartado se analizará el concepto de los impuestos indirectos, así como su denominación y naturaleza.

En la doctrina se ha estudiado la diferencia entre impuestos directos e indirectos<sup>1</sup>, y la gran mayoría de los autores han señalado que los impuestos directos son aquellos que gravan las utilidades<sup>2</sup> o rendimientos, mientras que los impuestos indirectos son los que gravan los consumos<sup>3</sup>; asimismo, se ha manifestado que "...el impuesto directo es aquel en

<sup>1</sup> La diferencia entre la imposición indirecta y directa ha sido abordada en este trabajo a *grosso modo* debido a que no es objeto de la presente investigación y un estudio exhaustivo al respecto rebasaría el alcance de esta tesis.

<sup>2</sup> La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado mediante tesis jurisprudencial que tratándose del impuesto sobre la renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. Véase Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo IV, octubre de 1996, Tesis P./J. 52/96, p. 101.

<sup>3</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, 13ª ed., México, 1997, p. 65.

el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas..."<sup>4</sup>.

Kaldor ha sostenido que los impuestos se clasifican normalmente en dos clases, directos e indirectos, y aunque no existe una definición comúnmente aceptada de éstos términos, la distinción corresponde en términos generales, a una división entre los impuestos que gravan a las personas (impuestos sobre la renta o la posesión de propiedad) y los impuestos que gravan las transacciones de cierta clase (impuestos a las mercancías o impuestos sobre la compra o venta de propiedad, impuestos del timbre).<sup>5</sup>

Al respecto, Chapoy Bonifaz señala que el sistema de imposición más equitativo es aquel que se basa en la capacidad contributiva del individuo en relación con la situación económica global del contribuyente manifestada en un sólo impuesto; sin embargo, ante la imposibilidad de establecer un impuesto único se procede a integrar un sistema fiscal integrado por distintos impuestos como:

- a) Impuesto al ingreso o renta (imposición directa): son los que gravan las sumas percibidas en efectivo o en especie de otras personas, que constituyen el ingreso, concebido no como la ganancia económica total, sino en su acepción limitada, circunscrita a las entradas recibidas; es decir, son aquellos que gravan la riqueza en formación o los ingresos del contribuyente provenientes de productos del trabajo, rendimientos del capital o de la combinación de ambos.
- b) Impuesto sobre el gasto o consumo (imposición indirecta): son los que gravan la porción del ingreso que los contribuyentes destinan a la utilización o adquisición de bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades; sobresaliendo el hecho de que la persona que realmente paga el impuesto no es quien lo entera al fisco.
- c) Impuesto a la riqueza o al capital (imposición directa): gravan la porción de riqueza ya conseguida o porción del ingreso que no fue consumido sino que ha incrementado el patrimonio de la persona conservándose en forma de efectivo, de valores o de bienes durables.<sup>6</sup>

La necesidad de gravar al contribuyente a través de una variedad de tributos a efecto de lograr determinar su situación económica global, ha implicado que la mayoría de la doctrina haga referencia a las ventajas y desventajas de las diversas clases de imposición con el fin de determinar, tal y como lo señala Due, el "impuesto ideal", que según este autor sería aquél gravamen "...que redujera el consumo en una cantidad elevada en relación con el total del impuesto, pero que no redujera los incentivos a trabajar, ni diera lugar a

<sup>4</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, 31ª ed., México, 1995, p. 267.

<sup>5</sup> Cfr. Kaldor, Nicholas, *Impuesto al gasto*, Tr. Rubén C. Pimentel, 2ª reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1976, p. 21.

<sup>6</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de evolución de la imposición a los rendimientos de capital (1956-1976)*, México, IJ-UNAM, 1977, pp. 35-43.

presiones para incrementar los salarios y otros costes<sup>7</sup>; en términos generales, se refiere a la efectividad antiinflacionaria, la cual depende del grado en que se reduzca el gasto<sup>8</sup>, de los efectos sobre los incentivos y de los efectos sobre los costos<sup>9</sup>; y en el caso de los impuestos indirectos se puede decir que al estar estrictamente relacionados con el consumo tienen una gran desventaja, consistente en que la gente puede ser inducida a que consuma menos y ahorre más.<sup>10</sup>

Contrario a lo anterior, también existe la postura que afirma que si bien los impuestos directos, a diferencia de los indirectos, no interfieren en los incentivos del contribuyente para distribuir sus ingresos entre diversos artículos de consumo, también es cierto que este tipo de imposición sí interfiere respecto a los incentivos para generar ingresos como resultado del trabajo, del ahorro o del deseo de correr riesgos; por lo que se estima que son preferibles, desde el punto de vista de la eficiencia impositiva, los impuestos indirectos respecto de los impuestos directos, debido a que se considera más importante conservar los incentivos para ganar dinero que evitar distorsiones en el patrón de gasto.<sup>11</sup>

No obstante las posturas antes expuestas, en este apartado únicamente se analiza la naturaleza de los impuestos indirectos sin importar las diferencias entre los tipos de imposición o la determinación del impuesto ideal o único, ya que de acuerdo con nuestro criterio, no existe un impuesto ideal sino que lo idóneo radica en un sistema de imposición tributario integrado por diversos tipos de gravámenes que se complementan entre sí a efecto de lograr determinar la capacidad económica global del sujeto para contribuir a los gastos públicos y así lograr una mejor distribución de la riqueza.

Lo anterior, aunado a lo que afirma Fuentes Quintana al señalar que "...la imposición indirecta no sólo constituye una fuente importante para financiar las actividades públicas, sino además, constituye una fuente financiera fundamental... aunque para todo el campo de rentas destaca el interés recaudatorio de los impuestos indirectos, es lo cierto que este interés se eleva en los países de más baja renta. Este relieve recaudatorio pondera por sí mismo la importancia actual que tienen los impuestos indirectos en la realidad fiscal...".<sup>12</sup>

<sup>7</sup> Due, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970, p. 75.

<sup>8</sup> El Boletín A-11 publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos respecto a los "principios de contabilidad generalmente aceptados", en su página 11, señala que el gasto es el decremento bruto en activos o incremento de pasivos experimentada por una entidad, con efecto en su utilidad neta durante un período contable como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tiene por consecuencia la generación de ingresos.

<sup>9</sup> *Idem*, p. 12, costos son el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar (sacrificio económico), a cambio de un bien o un servicio; y que los costos que tienen potencial para generar ingresos en el futuro son los activos y los costos expirados son aquellos que perdieron el potencial generador de ingresos, como lo son los gastos (ayudan a generar ingresos) y las pérdidas (no generan ningún ingreso).

<sup>10</sup> *Cfr.* Due, John F., *op. cit.*, p. 76.

<sup>11</sup> *Cfr.* Kaldor, Nicholas, *Impuesto al...*, *op. cit.*, pp. 23 y 24.

<sup>12</sup> Fuentes Quintana, Enrique, *Prólogo* a la obra de Álvarez Rendueles, José Ramón, *Valoración de la Imposición sobre el Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971, p. 9.

Los impuestos “indirectos”<sup>13</sup> son igualmente denominados como impuestos “al consumo”<sup>14</sup>, “a las ventas”<sup>15</sup>, “al egreso”<sup>16</sup>, “al gasto”<sup>17</sup> o “a las transacciones”<sup>18</sup>, no obstante el nombre con que se les conozca, es necesario aclarar que, si bien es cierto estos impuestos tienen características comunes, también es cierto que pueden presentarse bajo formas distintas y diversas, no solamente desde el punto de vista formal derivada de la diversidad estructural que determina la variedad de tipos de impuestos pertenecientes a esta familia de tributos, que aun y cuando tengan características fundamentales análogas, sus consecuencias económicas pueden ser distintas; dichas diferencias pueden ser de importancia secundaria en ciertos casos, pero sustanciales en otros.<sup>19</sup>

Se considera que algunas de las designaciones son incorrectas, por ejemplo, el nombre genérico, aunque impropio de “impuesto a las ventas”, también atribuido a distintos tipos de imposición, tiene su explicación en diversas circunstancias como el hecho de que estas modalidades de tributación no son otra cosa que el resultado de la lenta evolución de un mismo gravamen que inició con la imposición a determinados productos (generalmente mercaderías de lujo) que poco a poco fue extendiéndose a todas las ventas, a todos los productos, y después se fue ampliando hasta incluir los servicios, para transformarse finalmente, en un impuesto “monofase” a la etapa final o sobre el valor agregado obtenido en cada etapa productiva; esta evolución histórica demuestra que las distintas formas de imposición se consideran sustituibles entre sí y explica el hecho de que se mantuviera la designación aunque hubiera cambiado la naturaleza de la imposición.<sup>20</sup>

Respecto a la denominación de “impuestos al consumo”, pese al nombre asignado a ciertas modalidades particulares de aplicación, se considera que es más indicativa y expresiva si únicamente se hace referencia al impuesto al valor agregado; sin embargo, tiene como inconveniente que con ello se aceptaría que las diferentes formas de imposición se transfieren exacta e íntegramente al precio del producto final y por lo tanto, se podrían considerar idénticas entre sí sus consecuencias económicas.<sup>21</sup>

<sup>13</sup> Véase Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 267; Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 65.

<sup>14</sup> Véase Due, John F., op.cit., p. 76; Sullivan, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 115; Retchkiman, Benjamín, *Política Fiscal Mexicana*, UNAM, México, 1979, p. 69; Álvarez Rendueles, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971, pp. 27 y ss.

<sup>15</sup> Véase Cosciani, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 2; Sullivan, Clara K., *El Impuesto...*, op.cit., p. 74.

<sup>16</sup> Esta denominación fue estructurada en México con la idea de sustituir el impuesto sobre ingresos mercantiles por un impuesto de tipo valor agregado, por lo que se dio a conocer el anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos que finalmente no fue aprobado. Para un estudio más completo al respecto, véase Porras y López, Armando, *Curso de Derecho Fiscal*, Textos Universitarios, S. A., México, 1972, p. 434; Domínguez Orozco, Jaime, *Régimen y aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento*, Ediciones Fiscales Alonzo, S.A., México, 1980, p. 7; Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *Impuesto al Valor Agregado*, Centro de Investigación Tributaria, 1ª ed., México, 1972, p. 25 y ss.

<sup>17</sup> Véase Kaldor, Nicholas, *Impuesto al...*, op.cit., p. 21.

<sup>18</sup> *Ibidem*; Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...*, op.cit., p. 36.

<sup>19</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, pp. 2-5.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> *Ibidem*.



Es importante precisar, que en este trabajo se emplea el término de “impuestos indirectos” por considerar que es el más apropiado, a pesar de que dicho término es criticado por algunos autores en el sentido de que tal denominación se basa en el supuesto de la incidencia final del impuesto, es decir, el término en comento es criticado por referirse a la peculiaridad de afectar al consumidor final.

Sin embargo, se sustenta el término de “impuestos indirectos” en virtud de que, esta denominación constituye el término genérico de una serie de especies basadas en dicho tipo de imposición (impuesto al consumo, impuesto a las ventas, impuesto al valor agregado, impuesto a las transacciones); además de coincidir con Clara K. Sullivan, al afirmar que la imposición indirecta es la técnica de imposición que se manifiesta a través de una serie de procedimientos como lo son “...el impuesto general sobre el volumen de ventas, el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto monofásico que pueden ser considerados como tres métodos de recaudar los impuestos...es decir, los impuestos de ventas han sido entendidos como métodos indirectos de imposición personal.”<sup>22</sup> En este sentido, se estima que el término de “impuestos indirectos” es el más apropiado debido a que la incidencia en las operaciones indirectas se efectúa a razón de manifestar la riqueza, juicio que se fundamenta más adelante al conceptualizar este tipo de gravámenes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, también ha considerado a la imposición indirecta como género de los impuestos al consumo, al sustentar lo siguiente:

*“IMPUESTOS SOBRE VENTAS.*

*Los impuestos sobre ventas son esencialmente indirectos.”*

*Amparo administrativo en revisión. Institución de Beneficencia “Ignacio Torres Adahd” 10 de agosto de 1920. Mayoría de nueve voto. Ausente: Alberto M. González. Disidente: José María Meno.”<sup>23</sup>*

*“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN VI, DE LA LEY RELATIVA ESTABLEZCA QUE NO PAGARÁN ESE IMPUESTO LAS PERSONAS NO RESIDENTES EN EL PAÍS POR EL TRANSPORTE MARÍTIMO DE BIENES QUE REALICEN, NO EXIME A ÉSTAS DE ACEPTAR EL TRASLADO DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 10. DEL PROPIO ORDENAMIENTO, POR LOS SERVICIOS QUE RECIBAN EN EL PAÍS DE RESIDENTES NACIONALES. En los impuestos indirectos o al consumo, como en el caso del impuesto al valor agregado, se actualiza el fenómeno que se conoce como traslación del impuesto, que se surte a partir de que el contribuyente de ese impuesto decide trasladar al consumidor o a quien recibió el servicio gravado, el monto equivalente al impuesto establecido en la ley. Ahora bien, es verdad que el artículo 15, fracción VI, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que no se pagará el impuesto relativo por la prestación del servicio de transporte marítimo de bienes efectuado por personas no residentes en el país, sin embargo, esa exención no implica que la persona extranjera que realiza ese servicio también esté eximida del traslado del impuesto al valor agregado por los servicios que reciba en territorio nacional, de residentes en el país. Lo anterior se dice, porque el artículo 10. de la legislación en comento, establece que la traslación del impuesto la hará el contribuyente en forma expresa y por separado a las personas que adquieren los bienes, que los usen, que los gocen temporalmente o que reciben los*

<sup>22</sup> Sullivan, Clara K., *El Impuesto...*, op.cit., pp. 68 y 83.

<sup>23</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Pleno, Tomo VII, p. 624.

*servicios correspondientes, sin que dicho precepto distinga sobre la situación jurídica de la persona a la que se hará tal traslado, es decir, si debe ser residente nacional o extranjero, o si debe ser o no contribuyente de dicho impuesto, pues ahí sólo se hace alusión a que el traslado del impuesto se hará a la persona que adquiera los bienes o servicios gravados, lo cual implica que la traslación deriva de la simple adquisición de tales bienes o servicios, con independencia de que el sujeto trasladado sea o no contribuyente de ese gravamen y sea o no residente en territorio nacional. Tal aserto se corrobora con lo dispuesto por el artículo 3o. de la propia ley, que en su primer párrafo señala que "... cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero ...". En las anteriores condiciones, aun cuando las personas no residentes en el país que realizan el transporte marítimo de bienes no pagan el impuesto al valor agregado por la realización de tal actividad, de ello no se sigue que estén eximidas del traslado de ese gravamen por los servicios portuarios recibidos en territorio nacional, y prestados por residentes nacionales, pues si tales servicios portuarios no están exentos del impuesto relativo, entonces el prestador de ellos es sujeto de tal contribución y está en condiciones de trasladar el gravamen a la receptora del servicio y, en esa medida, tal receptora está obligada a aceptar el traslado, con independencia de que sea o no contribuyente del impuesto en cuestión; de que sea o no residente en territorio nacional; y de que la actividad desarrollada que originó la recepción del servicio, como es el transporte marítimo internacional, sea una actividad exenta del impuesto de que se trata.*

#### DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

*Amparo directo 138/2000. Compañía Sudamericana de Vapores, S.A. 17 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: César Thomé González. Secretario: José Manuel Quistián Espericueta.*

*Amparo directo 353/2000. Compañía Sudamericana de Vapores, S.A. 30 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Ramón Alberto Montes Gómez.*

*Amparo directo 546/2000. Interoceánica, Ltda. 23 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rolando González Licona. Secretaria: Sandra Méndez Medina.*

*Amparo directo 9/2001. Interoceánica, Ltda. 14 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: César Thomé González. Secretario: Elpidio Ibarra Franco.*

*Amparo directo 6/2001. Compañía Sudamericana de Vapores, S.A. 21 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rolando González Licona. Secretaria: Sandra Acevedo Hernández."<sup>24</sup>*

*"VALOR AGREGADO, LEY DEL IMPUESTO AL TASA DEL 0%. GOZAN DE DICHO ESTÍMULO LOS BIENES ENAJENADOS Y SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS, INCORPORADOS COMO INSUMOS EN ARTÍCULOS DESTINADOS A LA EXPORTACIÓN. La finalidad de los artículos 29, fracción IV, inciso b) y 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, interpretados de manera armónica y en conjunto, consiste en estimular la exportación de bienes y servicios, a través de aplicar la tasa 0% en el cálculo de dicho impuesto a las empresas exportadoras que cuentan con Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (Pitex), aprobados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, a efecto de hacer más competitivos sus precios, descargando a tales bienes o servicios de impuestos indirectos al consumo, en razón de que éstos se causarán en el extranjero. En consecuencia, dicho estímulo de aplicación a la tasa 0% es extensivo a los terceros que enajenen bienes o presten servicios a dichas empresas, siempre y cuando se incorporen a manera de insumo en los bienes destinados a la exportación.*

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

<sup>24</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Décimo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, tomo XV, abril de 2002, tesis I.10o.A. J/5, p. 1082.

*Revisión fiscal 78/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 23 de septiembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Gilberto Serna Licerio.*<sup>25</sup>

Es necesario entender y dilucidar la posible confusión que pueda presentarse respecto a la denominación que se le puede dar a la imposición indirecta de acuerdo al sistema financiero del país de que se trate; toda vez que, en general, los impuestos indirectos son llamados técnicamente de una manera por cuanto someten al tributo todos los productos y servicios susceptibles de gravarse en esta modalidad, y en específico, se les denomina de otra forma debido a la evolución que estos impuestos han sufrido. Por lo que, pueden encontrarse impuestos indirectos denominados de igual forma tanto en su denominación técnica como específica, así por ejemplo, en Francia, a pesar de que técnicamente se le denomine impuesto general a las ventas, este mismo término también se utiliza para determinado tipo de imposición, como lo es el proporcional al volumen de las ventas (*taxes sur le chiffre d'affaires*).<sup>26</sup>

En México, los impuestos indirectos también han evolucionado y han sufrido una serie de denominaciones técnicas y específicas, como muestra tenemos que el derogado "Impuesto sobre Ingresos Mercantiles" era llamado así de manera específica, aunque técnicamente se trataba de un impuesto de etapas múltiples; así también tenemos que el "Impuesto al Valor Agregado", no obstante que técnicamente dentro de las clases de los impuestos indirectos se encuentra como último grado de evolución, ello no implica que en nuestro país se haya adoptado de manera específica con su nombre técnico; de igual forma, dentro de la familia de los impuestos indirectos, también encontramos el "Impuesto Especial sobre Producción y Servicios", denominado así de manera específica.

Los impuestos indirectos aparecen por primera vez bajo el gobierno del Imperio de Octavio Augusto, aplicándolo sobre todo a los mayoristas y a los acaparadores de los granos en los terrenos de las diversas provincias y colonias del poderoso imperio romano. Al perderse la unidad del gobierno por las invasiones bárbaras europeas y durante el aspecto caótico de la Edad Media, en materia de impuestos cada señor feudal creaba los más absurdos e inhumanos gravámenes y, naturalmente, los impuestos indirectos adquirieron las más caprichosas formas de imposición que surgen en los pueblos.<sup>27</sup>

"Los romanos establecieron la *sentecima rerum venalium*, que introdujo Augusto después de la Guerra Civil Romana, el gravamen era del 1% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública. El Emperador Tiberio se vio obligado, por la presión popular, a reducir la tasa a la mitad y la abolió el Emperador Calígula; y la venta de esclavos pagaba un impuesto el 4% denominada *quinta et vicesima venalium mancipiorum*."<sup>28</sup>

<sup>25</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, tomo VIII, noviembre de 1998, tesis VIII.1o.17 A, p. 586.

<sup>26</sup> Para un estudio mas completo de este tipo de imposición en Francia, véase Cosciani, Cesare, *op. cit.*, pp. 1 y ss. Sullivan, Clara K. *Impuesto sobre*, *op.cit.*, pp. 115 y ss.

<sup>27</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *op. cit.*, p. 429.

<sup>28</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, pp. 485.

"En la antigua monarquía francesa existen gravámenes semejantes a impuestos indirectos, como el que tenían que pagar los compradores y vendedores de mercancías de un *denier par livre* sobre el precio convenido en todas las transacciones superiores a una libra."<sup>29</sup> En los Estados Unidos de América, durante la Guerra de Secesión se gravan las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con los mismos productos, con tasas variables que en general eran menores en los casos de reventa que en los casos en que se trataba de la transformación o simple preparación del producto en cuestión y al terminar la guerra desapareció el impuesto.<sup>30</sup>

"En España, el primer aspecto de la alcabala en el año de 1342, fue un gravamen sobre el precio de las cosas vendidas o permutadas que gravaban al vendedor en el primer caso y en la permuta a los dos; se gravan todas las cosas que están en el comercio de los hombres con algunas exenciones para los artículos de consumo necesario, las ventas forzosas y otras de carácter subjetivo a favor de determinados contribuyentes. Este impuesto en la época de los Reyes Católicos llegó al 10% y este gravamen pasa con sus lineamientos generales al Virreinato de la Nueva España."<sup>31</sup>

No obstante lo anterior, resulta difícil precisar de manera exacta cuándo y dónde nace el impuesto indirecto en el mundo contemporáneo, pero a grandes rasgos se puede decir que surge durante el período comprendido de 1916 a 1923 como medio para financiar los gastos de la primera guerra mundial y tuvo su origen con la generalización de una serie de impuestos de sellos o al lujo sobre determinados productos, aplicados durante el período bélico; el impuesto se difundió rápidamente, caracterizándose por una imposición general de las ventas de mercaderías con una tasa generalmente moderada (1%-2%).<sup>32</sup>

En 1931 la gran crisis dio impulso a esta forma de tributación, a fin de allegar recursos adicionales al presupuesto público para financiar los gastos destinados a aliviar el desempleo mediante la agravación de las tasas en los países en que estaba en vigencia este tipo de impuestos o mediante su incorporación al sistema tributario de muchos otros.<sup>33</sup>

Durante la segunda guerra mundial (1940-1941) por exigencias financieras y como instrumento para comprimir los consumos privados, se permite una posterior expansión del tributo con la generalización de su base imponible, especialmente mediante su extensión a los servicios y con su implantación en países tradicionalmente adversos a tal forma de imposición como lo fue Gran Bretaña.<sup>34</sup>

En sus inicios los impuestos indirectos se caracterizan por causarse en cada una de las etapas de la cadena productiva y distributiva de las mercancías enajenadas, sin embargo, en la posguerra se manifiestan nuevas tendencias en la estructura técnica del impuesto, destinadas a suprimir la imposición plurifase acumulativa sobre el valor total

---

<sup>29</sup> *Ibidem.*

<sup>30</sup> *Ibidem.*

<sup>31</sup> *Idem*, p. 486.

<sup>32</sup> Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 21.

<sup>33</sup> *Ibidem.*

<sup>34</sup> *Ibidem.*

reemplazándola con formas no acumulativas como la imposición monofase en una etapa lo más cercana posible al consumidor final o a la imposición al valor agregado.<sup>35</sup>

Tal transformación no siempre fue lograda con facilidad, como lo demuestran las numerosas discusiones provocadas por las reformas y por la demora de los procedimientos de aprobación de proyectos de ley al respecto; no obstante, la imposición indirecta ha ido evolucionando al grado que la mayoría de los países ya cuenta en la actualidad con un impuesto indirecto tipo valor agregado, tal y como se analizará en el Capítulo Quinto de esta investigación.

Una vez precisado, *grosso modo*, el surgimiento de los impuestos indirectos, resulta de gran importancia el establecer cómo este tipo de imposición ha sido definida por la doctrina:

Margáin Manautou señala que existen dos corrientes que definen a los impuestos indirectos; la que señala que son aquellos impuestos que son repercutibles<sup>36</sup>, y la corriente moderna que estima inexacto que existan impuestos que no sean repercutibles ya que todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; por lo tanto, para este autor los impuestos indirectos son aquellos que gravan los consumos.<sup>37</sup>

Esta definición es muy limitada en virtud de que no especifica a qué se refiere con consumos, qué es lo que comprende, no aclara tampoco si este tipo de impuestos gravan los servicios ni quiénes son los sujetos de la relación jurídico tributaria.

Rodríguez Lobato señala que existen diversos criterios que conceptualizan a los impuestos indirectos como lo son:

- El Criterio de la incidencia señala que son impuestos indirectos los que pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo.<sup>38</sup>

Este criterio ha sido criticado por Jarach al manifestar que todos los impuestos en determinadas condiciones pueden ser susceptibles de traslación, sobre todo los que recaen en fenómenos del mercado ya que pueden tener efecto sobre los precios, de tal suerte que serán razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse *a priori*.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> *Idem*, p. 23.

<sup>36</sup> Repercutir se define como causar efecto una cosa en otra. Resonancia de un hecho. Véase Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970, p. 1167.

<sup>37</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio...*, *op.cit.*, p.65.

<sup>38</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986, p. 67.

<sup>39</sup> Véase Jarach, Dino, *Temas de Derecho Tributario*, "Curso superior de Derecho Tributario", Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1968, p. 78.

- El criterio administrativo o del padrón señala que son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.<sup>40</sup>

Este criterio no es aceptado debido a que los impuestos que sin discusión se consideran indirectos, resultarían ser directos por el solo hecho de gravar periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y de los cuales es posible hacer un padrón de contribuyentes como es el caso del impuesto al valor agregado.<sup>41</sup>

- El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva ya que no gravan la riqueza en sí misma, sino que grava una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.<sup>42</sup>

De acuerdo con este autor, es el criterio más acertado, no obstante que es criticado por presentar inconvenientes en su aplicación, toda vez que existen casos en los que ni la riqueza en sí misma, ni la riqueza presunta evidencian capacidad contributiva.<sup>43</sup>

Bajo este mismo criterio, Pérez de Ayala manifiesta que los impuestos indirectos son aquellos "...cuya materia imponible no está constituida por hechos integrantes, constitutivos, de la capacidad económica de contribuir del sujeto gravado, sino que son manifestaciones o hechos relacionados con esa capacidad..., son efectos de esa capacidad, pero no elementos constitutivos de ella, como puede ser, por ejemplo, un acto de consumo."<sup>44</sup>

Due define a los impuestos indirectos como la exacción aplicada sobre las ventas (o elementos inherentes a las ventas, como los ingresos que de ellas derivan) de la totalidad o de un gran número de mercaderías. De acuerdo con este autor, son considerados impuestos indirectos: los de comercio exterior, los que recaen sobre consumos específicos y los impuestos sobre las ventas.<sup>45</sup>

Esta definición se considera restrictiva en el sentido de que se acota a las "ventas" sin tomar en cuenta los "consumos" y desde mi punto de vista son dos actos distintos que serán explicados mas adelante. Además de que este autor omite señalar lo relativo a la relación jurídico tributaria que se refleja en este tipo de imposiciones.

<sup>40</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op.cit.*, p. 68.

<sup>41</sup> *Ibidem.*

<sup>42</sup> *Ibidem.*

<sup>43</sup> *Ibidem.*

<sup>44</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 2ª ed., Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pp. 197-198.

<sup>45</sup> Cfr. Due, John F. *La imposición indirecta...*, *op.cit.*, p. 45

Para Armando Porras y López "los impuestos indirectos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo del impuesto, pero es una tercera persona (el consumidor) quien cumple con la obligación tributaria. En este tipo de impuesto debe distinguirse entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del mismo; es decir, existe un verdadero desdoblamiento de la relación tributaria entre el sujeto pasivo (de jure) y el sujeto pasivo (de facto)."<sup>46</sup>

Esta definición se limita únicamente a explicar la relación tributaria sin considerar la naturaleza de los impuestos indirectos; es decir, no hace referencia al objeto del tributo.

Chapoy Bonifaz señala que los impuestos sobre el gasto o al consumo son los que gravan la porción del ingreso que los contribuyentes destinan a la utilización o adquisición de bienes y servicios para la satisfacción de necesidades; sobresaliendo, además, el hecho de que la persona que realmente paga el impuesto es quien destina el dinero a tales fines, aunque, generalmente es otra persona quien lo entera al fisco.<sup>47</sup>

Esta definición es más completa ya que determina el objeto y sujetos del impuesto, sin embargo, se critica el empleo de la denominación específica de "impuesto al consumo o al gasto" como sinónimos, ya que por de acuerdo con Kaldor se trata de dos técnicas diferentes de imposición.<sup>48</sup>

Después de analizar diversas definiciones, se llega a la conclusión de que ningún autor establece un concepto integral de la "imposición indirecta", sino que describen a estos impuestos de una manera parcial y limitada; lo anterior, debido a que únicamente lo conceptualizan con alguno de sus caracteres sin tomar en consideración sus particularidades.

En virtud de lo anterior, se propone un concepto integral de los impuestos indirectos al tratar de considerar todas sus cualidades para quedar como sigue:

**"Los impuestos indirectos son entendidos como la técnica de imposición que grava la riqueza como indicativo mediato de la capacidad contributiva manifestada parcialmente a través del gasto consistente en el consumo (sentido material) o en las ventas (sentido formal) y en donde la relación jurídico tributaria se compone del sujeto activo, sujeto pasivo jurídico y el sujeto pasivo económico".**

En este concepto se habla de "técnica de imposición", entendida como el procedimiento fiscal de determinación del impuesto, que tal y como lo afirma Clara K. Sullivan, "...la imposición indirecta es la técnica de imposición que se manifiesta a través de una serie de procedimientos como lo son el impuesto general sobre el volumen de

<sup>46</sup> Porras y López, Armando, *op. cit.*, p. 107.

<sup>47</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de... op. cit.*, p. 38.

<sup>48</sup> El impuesto al gasto constituye, desde el punto de vista técnico, una forma de imposición a la renta cuya base impositiva radica en el valor global de los bienes adquiridos por el contribuyente, que deriva de la diferencia entre lo recibido y el monto destinado al ahorro o a las inversiones, es decir, se toma como medida de la capacidad gravable al gasto y no al ingreso. Para un análisis completo y a profundidad sobre el impuesto al gasto, véase Kaldor, Nicholas, *op. cit.*, p. 21 y ss.

ventas, el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto monofásico que pueden ser considerados como tres métodos de recaudar los impuestos..."<sup>49</sup>, y dicho procedimiento se establece a través de figuras como la incidencia, percusión y traslación en este tipo de imposiciones.

De acuerdo con Flores Zavala, la "repercusión del impuesto" es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas: la percusión, la traslación y la incidencia; a) la percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo; b) la traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas; y c) la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto.<sup>50</sup>

De igual forma, se aborda lo relativo a la riqueza como indicativo mediato de capacidad contributiva, es decir, no se refiere a una riqueza directa evidenciada por medio de bienes tangibles como inmuebles, acciones, etc., sino a la manifestación de ésta mediante operaciones indirectas que reflejan riqueza como lo son las transacciones, adquisiciones, etc.

Respecto a la capacidad contributiva manifestada parcialmente por el gasto consistente en el consumo, se hace referencia, no a la técnica impositiva en la que se considera el gasto global del contribuyente, sino a la parte del gasto destinada al consumo, ya que de acuerdo con Kaldor:

*"...el consumo consiste parcialmente en el uso de bienes duraderos..., por lo que el gasto no es lo mismo que el consumo ya que lo que un hombre gasta en un periodo dado diferirá del valor de su verdadero consumo durante aquel periodo a causa de: a) la acumulación neta de su existencia de bienes consumibles; b) el ingreso ideal o corriente de beneficios en especie derivados de esa existencia; ...de tal suerte que este ingreso ideal surge en los casos en que la adquisición de un artículo se considera que participa del carácter de inversión, y en consecuencia, el gasto de este artículo se considera como parte de los ahorros, más que como parte de los consumos...; por lo tanto, el ahorro neto constituye la diferencia entre gasto y consumo..."<sup>51</sup>.*

En este sentido, De Viti De Marco sostiene que el impuesto en general se subdivide en dos partes según el momento de la recaudación; la primera vez con los impuestos directos al producirse la renta, y la segunda con los impuestos indirectos cuando la renta se gasta, ya sea en la compra de bienes directos para satisfacer necesidades actuales o en la adquisición de bienes indirectos cuando se ahorra la renta para atender necesidades futuras.<sup>52</sup>

<sup>49</sup> Sullivan, Clara K., *El Impuesto...*, op.cit., p. 68.

<sup>50</sup> Flores Zavala, Ernesto, op.cit., pp. 291-292

<sup>51</sup> Kaldor, Nicholas, op.cit., pp. 52, 78 y 79.

<sup>52</sup> Cfr. De Viti De Marco, A., *Principios Fundamentales de Economía Financiera*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1934, p. 189.



Asimismo, se hace referencia a la manifestación de la riqueza a través del consumo (en sentido material) o las ventas (en sentido formal), es decir, los impuestos indirectos son aquellos que gravan de manera formal a las ventas y de forma material el consumo. La mayoría de los autores consideran como sinónimos ambas acciones, cuando se trata de dos actos distintos.

El Diccionario de la Lengua Española los ha definido de la siguiente manera: “venta” es el acto que efectúa el comerciante consistente en ceder a otro algo a un determinado precio, mientras que el “consumo” es definido como la utilización de un bien para satisfacer las necesidades, es el acto que realiza el adquirente.<sup>53</sup>

En este mismo orden de ideas es necesario señalar que, en materia civil se regula la compraventa refiriéndose a dos actos simultáneos de la siguiente manera:

Art. 2248.- *“Habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero”.*<sup>54</sup>

(El énfasis es nuestro).

Asimismo, tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) como la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIESPS), que regulan impuestos indirectos, señalan como objeto de los mismos la enajenación de bienes que en materia fiscal es regulada como sigue:

Artículo 14.- *“Se entiende por enajenación de bienes:*

- I. *Todo transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión o que se refiere el artículo 14-A.*
- II. *Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor*
- III. *La aportación a una sociedad o asociación.*
- IV. *Las que se realizan mediante el arrendamiento financiero.*
- V. *Las que se realizan a través de un fideicomiso, en los siguientes casos:*
  - a) *al b) ...*
- VI. *La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:*
  - a) *al b) ..*
- 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 representan. 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 u través de un contrato de facturaje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan o través de factoraje con mandato de cobranza u con cobranza delegado 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.*
- ...
- ...

<sup>53</sup> Cfr. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970.

<sup>54</sup> México, *Código Civil*, Porrúa, 68ª cd., 2000, artículo 2248.

*Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales”<sup>55</sup>.*

(El énfasis es nuestro).

De acuerdo con estos preceptos podemos afirmar que existen dos acciones simultáneas consistentes, la primera en la transmisión de la propiedad y la segunda en el que el adquirente se considera el propietario de los bienes y en consecuencia, de conformidad con el Código Civil, se obliga a pagar un precio cierto y en dinero. Por lo tanto, se hace referencia tanto a las ventas realizadas por el enajenante como al consumo efectuado por el adquirente.

En este tenor, se considera que los impuestos indirectos gravan el acto o actividad consistente en las “ventas”, pero sólo de manera formal, toda vez que esta técnica de imposición permite al sujeto gravado el trasladar el impuesto al consumidor final, siendo éste último en quien repercute la carga del gravamen, de tal suerte que los impuestos indirectos gravan el consumo de manera material al resentir económicamente el consumidor final el efecto del tributo.

El concepto antes expuesto, también establece lo relativo a la relación jurídico tributaria, entendida como el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo que se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.<sup>56</sup> Dicha relación jurídica tributaria se presenta en este tipo de imposición de una manera *sui generis*, debido a que está integrada por tres sujetos:

- A. **Sujeto activo** que siempre es el Estado ya que como ente soberano está investido de la potestad tributaria;
- B. **Sujeto pasivo jurídico** que en este caso es el contribuyente, sobre quien actúa jurídicamente el Estado;
- C. **Sujeto pasivo económico** que es el consumidor final, quien absorbe el pago del tributo es decir, quien realmente cumple con la obligación tributaria<sup>57</sup>.

Con la definición que se ha planteado, se pretende abarcar gran parte de los elementos de los impuestos indirectos como lo son el objeto del gravamen y sus manifestaciones consistentes en la realización de operaciones indirectas que evidencian riqueza, además de resaltar la existencia de los dos sujetos pasivos ya que lo que caracteriza a este tipo de impuestos es el fenómeno de la “traslación” y la repercusión en el consumidor final, conceptos que se definirán a detalle más adelante.

<sup>55</sup> México, *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, 13ª ed., 2004, artículo 14.

<sup>56</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio...*, *op.cit.*, p. 267.

<sup>57</sup> Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. Para un estudio completo de este aspecto, véase Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio...*, *op.cit.*, pp. 225-226.

## B. Características.

Algunos autores señalan que la evidencia empírica indica que la imposición indirecta proporciona un mayor porcentaje de recaudación en los países de bajo desarrollo económico que la imposición directa y que los sistemas tributarios deben apoyarse sobre varios impuestos y no sobre una sola forma de tributación, en virtud de que la multiplicidad de gravámenes es absolutamente necesaria para cualquier sistema impositivo eficiente.<sup>58</sup>

La postura opuesta señala la idea de un impuesto único para llegar a la perfección tributaria<sup>59</sup>; sin embargo, se considera más acertado el criterio ecléctico que afirma que en función de su eficacia un sistema tributario debe estar integrado por el menor número posible de impuestos, pero no menos de los que sean necesarios para alcanzar los fines que se propone la política tributaria.<sup>60</sup>

De acuerdo con Pérez de Ayala, el sistema tributario "...es el conjunto de impuestos de diversa naturaleza que, en cuanto forman sistema, obedece a un orden interno"<sup>61</sup>, por lo que, no obstante que existe un conjunto de impuestos con objetivos determinados y perfectamente armonizados entre sí, también es cierto que cada gravamen tiene su propia naturaleza y técnica de imposición.

De ahí que sea necesario tener en consideración los rasgos de cada tipo de imposición, toda vez que dichos caracteres son los que determinarán la eficacia del tributo; por tal razón, es importante precisar las características de la imposición indirecta a efecto de verificar si ésta es en realidad eficiente, justa y necesaria.

Por lo que, en este apartado se especificarán las características que algunos autores le atribuyen a la imposición indirecta; de tal suerte que, Álvarez Rendueles señala que la imposición indirecta no incide sobre los consumidores en la forma que tradicionalmente se ha sostenido, ni su radical acusación de regresividad posee la claridad con que en otros tiempos pudo verse, por lo que la imposición indirecta puede realizar una serie de tareas valiosas en un sistema fiscal moderno.<sup>62</sup>

Además establece como características de los impuestos indirectos las siguientes:

- La imposición indirecta permite limitar los consumos innecesarios que contribuyen en menor medida al desarrollo.

<sup>58</sup> Véase Due, John F., *Impuestos Indirectos en...* *op.cit.*, pp. 8-13.

<sup>59</sup> Véase Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...* *op.cit.*, pp. 35-40.

<sup>60</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 109, 128 y ss.

<sup>61</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *op. cit.* p. 177 y ss. Para un estudio a mayor profundidad respecto a las teorías y evolución de los sistemas fiscales se recomienda el estudio del capítulo XIV de la obra citada; asimismo, véase Calle Saiz Ricardo, *Sistemas Fiscales Contemporáneos*, Servicio de Publicaciones de la Fundación Universitaria San Pablo CEU, Madrid, 1974, capítulo I.

<sup>62</sup> Cfr. Álvarez Rendueles, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971, pp. 148-150.

- La imposición indirecta posee una potencia recaudatoria que puede ayudar notablemente en el desarrollo de los países que encuentran en la disponibilidad de recursos financieros el principal obstáculo a su desarrollo.
- La imposición indirecta presenta facilidades de administración y recaudación que hacen de ella una institución mucho más factible en los países en vía de desarrollo que otros tributos personales y directos que no pueden ser más que la meta final en el camino del perfeccionamiento fiscal.<sup>63</sup>

Due desde una óptica financiera y económica señala como características de los impuestos indirectos las siguientes:

1. Los impuestos indirectos pueden restringir el consumo de lujo más efectivamente que los demás impuestos al permitir mayores tasas de ahorro y de formación de capital.
2. Los impuestos indirectos pueden emplearse para restringir la importación de bienes de lujo más efectivamente que otros impuestos, preservando así las reservas de divisas.
3. Requieren un esfuerzo administrativo menor para la recaudación eficaz y reducen el gasto de recursos que se efectúa con este fin.
4. Como el consumo de lujo es una medida relativamente buena de la capacidad de pago en la mayoría de los países en vías de desarrollo, estos impuestos proporcionan un efecto distributivo más equitativo que en otras condiciones.
5. Facilitan el control de la asignación de recursos como consecuencia de su naturaleza selectiva al recaer sobre determinadas formas de consumo.<sup>64</sup>

Este autor señala que los impuestos indirectos deberán asentarse sobre los siguientes principios generales:

6. Si se quiere maximizar los ingresos, los impuestos deben recaer sobre una amplia gama de bienes de consumo generalizado.
7. Los impuestos deben ser uniformes respecto de los gastos de consumo en diferentes bienes, excepto cuando exista una justificación determinada para realizar una discriminación; es decir, deben recaer con uniformidad sobre los consumidores.
8. Por razones de equidad deberán aplicarse tipos de gravamen mucho más altos a los bienes consumidos principalmente por los grupos de renta más alta con objeto de restringir el consumo de lujo y de proteger las divisas.
9. No deben desalentarse los incentivos.
10. La diferencia entre los tipos de gravamen debe ser moderada.
11. Los costos de aplicación y recaudación deben ser bajos.
12. Deben ser neutrales a los modos de producción y distribución.
13. Los impuestos deben ser aceptables políticamente para evitar poner en peligro la estabilidad del gobierno.<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> *Idem.*, pp. 173-197.

<sup>64</sup> *Cfr.* Due, John F., *op. cit.*, pp. 76-78.

<sup>65</sup> *Idem.*, pp. 86-88.

Para Armando Porras y López las características de los impuestos indirectos son las siguientes:

- a) Insensibles para el sujeto pagador del impuesto, en virtud de que el pago va implícito en la mercancía que adquiere.
- b) Generalidad consistente en que todos pagan el impuesto, ricos y pobres.
- c) Repercusión en el sujeto pasivo económico debido a que es quien soporta el pago del tributo.<sup>66</sup>

Chapoy Bonifaz señala que los impuestos indirectos tienen las siguientes características:

1. Los impuestos indirectos proporcionan incentivos para reducir el consumo y economizar más, proporcionando de esta forma mayores fondos para el desarrollo económico y reduciendo las presiones inflacionarias.
2. Los impuestos indirectos son especialmente efectivos para controlar el incremento en el consumo ocasionado por el aumento en los ingresos que retarda el desarrollo económico; la reducción del consumo de bienes importados mediante ese impuesto deja libres las divisas para propósitos de inversión.
3. Los impuestos indirectos proporcionan medios de obtener rentas de personas con ingresos relativamente bajos difíciles de someter al gravamen sobre la renta.
4. Los impuestos indirectos son más fáciles de administrar que el impuesto sobre la renta porque este último se recauda directamente de un grupo de contribuyentes más pequeño.
5. Los impuestos indirectos se aplican uniformemente a todos los bienes con excepción de ciertas categorías específicamente exentas; se aplican en forma general a un amplio campo de bienes y servicios por medio de tasas proporcionales uniformes, excepto cuando se trata de discriminar por propósitos de política económica y social.
6. Los impuestos indirectos, principalmente si son de aplicación universal, tienden a ser regresivos con relación al ingreso y a presionar considerablemente a los grupos de bajos ingresos, restringiendo a la clase pobre en el consumo de artículos de primera necesidad, sin contribuir a una distribución de ingresos más equitativa tan necesaria para la estabilidad económica.
7. La planeación cuidadosa de los impuestos indirectos es primordial para evitar graves daños a la economía, ya que dicho gravamen puede acentuar la presión inflacionaria en el alza de costos por sus efectos sobre el costo de vida y la consecuente demanda de aumentos de salario.<sup>67</sup>

<sup>66</sup> Cfr., Porras y López, Armando, *op.cit.*, pp. 106-109.

<sup>67</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Investigación Fiscal*, "Sistema de Planeación Fiscal en México", No. 19, Julio de 1967, SHCP, pp. 71-73.

Robert S. Bangs establece que las características de los impuestos indirectos son las siguientes:

- ✓ Su objeto es suntuario debido a que limitan el consumo de ciertos productos.
- ✓ Son equitativos en sentido horizontal, esto es, entre los que tengan ingresos similares, aunque sean regresivos verticalmente entre los que tengan ingresos desiguales.
- ✓ Se transfieren hacia adelante a los precios del producto final y de esta manera podrían ser el único método práctico de llegar a la gran multitud de contribuyentes que tienen ingresos pequeños.<sup>68</sup>

En relación con todos estos criterios, a continuación se precisan las características de los impuestos indirectos, tratando de englobar las especificidades ya mencionadas por estos autores.

1. **Objeto suntuario:** los impuestos indirectos restringen los consumos innecesarios, es decir, su objeto radica en obtener ingresos de quienes manifiestan tener mayor capacidad económica, la cual se manifiesta generalmente a través del “lujo”.<sup>69</sup>

Existen expresiones de riqueza que se desprenden de circunstancias externas, y presuponen en el sujeto un grado de capacidad contributiva diferente a la renta y el patrimonio; tal es el caso de los gastos manifestados a través del consumo, con los cuales se concluye una riqueza apta para la contribución. Si un sujeto tiene una serie de gastos se presume que cuenta con una capacidad económica que le permite realizarlos, y en consecuencia, tiene la posibilidad o aptitud de contribuir al concurso de los gastos públicos; pero es de aclarar, que en el caso de que éstos sólo permitan adquirir artículos de primera necesidad se excluye la posibilidad de pago.<sup>70</sup>

Esta es, en principio, una de las principales características originarias de los impuestos indirectos, ya que con esa finalidad surgieron, a pesar de que se haya distorsionado a través del tiempo al tratar de abarcar dentro de este tipo de impuestos toda clase de consumos.

Al explicarse de esta manera, se puede entender que la imposición indirecta radica esencialmente en un impuesto al “lujo”, es decir, únicamente quien tiene riqueza puede ser sujeto de este impuesto, siendo en un principio éste tipo de consumos el objeto de los impuestos indirectos; sin embargo, a través de su evolución se ha distorsionado el objeto de esta clase de imposición, en virtud de que en la práctica, se ha ampliado al consumo de un sin número de bienes, dejando a las clases desprotegidas sin la capacidad de obtenerlos o bien de verse afectados por la carga de este clase de tributos.

<sup>68</sup> Cfr. Bangs, Robert S., *Política Impositiva*, FCE, México, 1971, pp. 140-170.

<sup>69</sup> *Idem.*, p. 141.

<sup>70</sup> Cfr. Álvarez Rendueles, José Ramón, *op.cit.*, pp. 196-197.

Lo anterior, es atribuible a las diversas políticas tributarias de los órdenes de gobierno que pretenden recaudar cada día más al considerar que entre más ingresos se obtengan mayor será la estabilidad económica del país; no obstante, esto resulta peligroso porque no siempre es así, debe existir un equilibrio entre la fuente del ingreso y su manera de obtención, es decir, es importante que el gobierno obtenga ingresos para el cumplimiento de sus funciones, pero de nada sirve que lo haga si es en perjuicio de los contribuyentes que finalmente como gobernados no resistirán la presión fiscal. Lo conveniente en estos casos es tratar de obtener el mayor de los ingresos pero siempre en equilibrio con la estabilidad del contribuyente.<sup>71</sup>

2. **Efectividad:** la mayoría de los autores coinciden en señalar que los impuestos indirectos bien planeados y eficazmente administrados pueden contribuir al financiamiento de las actividades gubernamentales y al desarrollo económico; sin embargo, si no se planea debidamente y es evadido, no sólo no logrará sus fines sino que impedirá el desarrollo causando graves perjuicios a la economía.

Es importante señalar que a pesar de la potencia recaudatoria que puedan tener los impuestos indirectos, no siempre resultan efectivos si no se cuenta con una buena proyección; además, es necesario evitar confundir el significado de efectividad de los impuestos con la necesidad de recaudación, ya que no se debe sacrificar su naturaleza en aras de ésta, sino que para que sean realmente efectivos es indispensable que se respete la esencia del impuesto que a su vez trae aparejada la obtención de ingresos por inherencia.<sup>72</sup>

Se está de acuerdo en la importancia que tiene la actividad del Estado y en las funciones que está obligado a cumplir y en consecuencia, de la necesidad constante de recaudación; sin embargo, lo anterior no es suficiente para justificar la voracidad del Estado para allegarse de recursos, por lo que pese a que los impuestos indirectos contribuyen en gran medida al desarrollo económico, también es de considerarse que la efectividad del impuesto se da cuando por su naturaleza se recauda lo necesario para que el Estado cumpla con sus fines y además que con ello se respeta la capacidad contributiva y económica del contribuyente .

Es decir, el legislador al crear la normativa tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto pasivo frente al tributo.<sup>73</sup>

Resulta indispensable señalar que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia; una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible y sobre todo, la riqueza debe ser efectiva y no incidir sobre rendimientos inexistentes.<sup>74</sup>

<sup>71</sup> Para un estudio completo véase Álvarez Rendueles, José Ramón, capítulo V.

<sup>72</sup> Véase Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Investigación Fiscal...* op.cit., p. 73

<sup>73</sup> *Ibidem*.

<sup>74</sup> Cfr. Da Silva Martins, "Capacidad Económica y Capacidad Contributiva", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 212, Madrid 1991, p. 67 y 68 cuando afirma: "capacidad contributiva es la capacidad

3. **Fácil administración:** la administración de los impuestos indirectos resulta relativamente menos complicada en virtud de que como lo afirma Porras y López, esta clase de impuestos "...son poco sensibles para el sujeto pagador del impuesto debido a que el pago va implícito en la mercancía que adquiere",<sup>75</sup> así mismo, es de afirmarse que esta clase de imposición se recauda de un grupo de contribuyentes más extenso y se aplica a un extenso campo de bienes y servicios, lo que resulta menos complicado de administrar por la generalidad que ello implica y en consecuencia, se reduce el gasto de recursos destinados a esta función.

La fácil administración de los impuestos indirectos resulta ser una característica positiva en favor de su adopción y conservación, ya que es de gran importancia que en un sistema tributario se contemplen formas eficaces de captación de los ingresos, que además de cumplir con sus fines propios, resulten factibles y poco onerosos; por lo que, la facilidad en la administración no se opone a la buena planeación y efectiva administración de los impuestos.

4. **Regresividad:** esta es una de las características negativas de los impuestos indirectos, pero no obstante lo anterior, no deja de ser una de sus particularidades. De acuerdo con Clara K. Sullivan, "...la regresividad consiste en la proporción decreciente que los gastos de consumo representan sobre la renta individual o familiar a medida que se eleva el nivel de renta...";<sup>76</sup> es decir, la regresividad radica en que "...la parte de renta obtenida por la familia y destinada a la compra de bienes de consumo, disminuye al aumentar la renta misma."<sup>77</sup>

Álvarez Rendueles señala que debido a que "...el consumo representa una mayor proporción de la renta a medida que se asciende en la distribución por grupo de renta, el gravamen uniforme del consumo supone mayor carga relativa para las familias con menor nivel de ingresos."<sup>78</sup>

Se dice que entre menos consumos sean gravados, el impuesto resulta ser menos regresivo; y en consecuencia, se proporciona un efecto distributivo más equitativo. En sentido contrario, entre más consumos se gravan, se presenta una mayor regresividad con relación al ingreso, ocasionando una presión a los grupos de bajos recursos sin contribuir a la distribución de ingresos en forma equitativa para la estabilidad económica.<sup>79</sup>

---

del contribuyente relacionado con la imposición específica o global), siendo, por tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley. Capacidad económica es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder".

<sup>75</sup> Porras y López, Armando, *op. cit.*, p. 108.

<sup>76</sup> Sullivan, Clara K., *op. cit.*, p. 333.

<sup>77</sup> Cosciani, Cesare, *op. cit.*, p. 160.

<sup>78</sup> Álvarez Rendueles, José Ramón, *op. cit.*, p. 139.

<sup>79</sup> Véase Kaldor, Nicholas, *op. cit.*, pp.21-23.



Cuando se originaron los impuestos indirectos, es decir cuando su objeto radicaba en gravar únicamente el "lujo", podía evitarse con mayor facilidad la regresividad; sin embargo, como en la actualidad se ha optado por efectuar un gravamen de consumo generalizado, esto ha provocado que se pronuncie en gran medida el efecto regresivo.

La doctrina ha considerado que la característica de "regresividad" puede ser importante respecto de los impuestos indirectos, pero esa importancia puede tornarse relativa e incluso perderse si dentro del sistema tributario existen otros impuestos que la compensen.<sup>80</sup>

Así, en los impuestos indirectos, la regresividad puede estar compensada dentro del mismo ámbito de imposición, por ejemplo, un impuesto general sobre el consumo puede compensarse con un impuesto sobre consumos específicos, y fuera de la imposición indirecta se puede compensar con un impuesto sobre el ingreso personal, estructurado para cumplir con el objetivo de redistribuir el ingreso.<sup>81</sup>

No obstante lo anterior, es de criticarse que a pesar de que algunos autores consideren la posibilidad de la compensación con otros impuestos, a efecto de evitar la regresión, se considera que debido a la multiplicidad de consumos gravados en la actualidad, difícilmente se puede contrarrestar con éxito la regresividad en los impuestos indirectos.

Por lo tanto, se ha llegado a considerar que es necesario desgravar aquellos bienes de consumo necesarios a efecto de respetar la naturaleza de los impuestos indirectos y en consecuencia, evitar la regresividad del impuesto.

5. **Incentivación:** la imposición indirecta proporciona incentivos para reducir el consumo de tal manera que se logre economizar más y así obtener mayores fondos para el desarrollo económico y así reducir las presiones inflacionarias.<sup>82</sup>

Los impuestos indirectos reducen el consumo al gravarlo, lo que genera un efecto macroeconómico, e implica: a) que únicamente se afecte con este tipo de imposición artículos suntuosos y no de primera necesidad; b) que el gobierno, desde un aspecto social y político, pueda controlar el consumo de ciertos bienes perjudiciales (tabaco, alcohol, etc.); y c) que desde un aspecto económico se pueda fomentar el ahorro sin afectar el aspecto recaudatorio.<sup>83</sup>

Es decir, una buena planeación consiste en lograr todo lo anterior a través de la conjugación de sus sistemas de captación, de tal suerte que lo importante en este caso consiste en evitar el consumo para lograr que la gente ahorre más, y por lo tanto, obtenga mayores ingresos que puedan captarse a través de los impuestos directos y de esta forma los

<sup>80</sup> Para un estudio a profundidad sobre los efectos de la regresividad en la imposición indirecta, véase Álvarez Rendueles, José Ramón, *op.cit.*, capítulo IV.

<sup>81</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 161-164.

<sup>82</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Investigación Fiscal, ... op.cit.*, p. 71.

<sup>83</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 3.

impuestos indirectos lleguen a constituirse pilar fundamental del sistema tributario al incentivar al ahorro y auxiliar en la obtención de recursos.<sup>84</sup>

Lo anterior puede dar lugar a confusión, ya que se puede pensar que más que reducir el consumo, debe ser incentivado con el fin de que entre más se consume más se recaude; sin embargo, la visión de esto va más allá, ya que se refiere en todo lo que implica el sistema tributario y su funcionamiento dentro de un Estado para así lograr el desarrollo económico; lo que significa, que al final de cuentas lo importante es obtener un beneficio integral al lograr una importante recaudación sin afectar al contribuyente y así cumplir con los fines del Estado.

La eficacia de un impuesto no sólo radica en que a través del mismo se recauden mayores recursos, sino en que se constituya elemento esencial del sistema tributario y auxilio indispensable en la recaudación del ingreso. En este caso la imposición indirecta cumple de manera integral con su naturaleza, primero, al obtenerse recursos a través de su recaudación y segundo, al fomentar y secundar la captación de ingresos a través de otros instrumentos del sistema tributario, de tal suerte que si se cumple con lo anterior, se puede llegar a considerar que la imposición indirecta es la reina de las imposiciones.

**6. Generalidad:** la imposición indirecta se caracteriza por aplicarse de manera general, es decir, todos pagan impuestos (ricos y pobres), todos contribuyen al gasto público. Lo anterior resulta importante, en virtud de que si bien es cierto, por cuestiones de justicia así debe de ser, porque tanto ricos como pobres viven en un país en donde todos gozan, requieren y aprovechan los servicios públicos proporcionados por el Estado; también es cierto que, por razones de equidad debe respetarse el principio de que “paga más, quién más tiene”.

Por lo tanto, es importante que los impuestos sean tanto generales como equitativos para que cumplan con su función recaudatoria sin afectar al contribuyente, además de contribuir con la distribución equitativa de la riqueza.<sup>85</sup>

**7. Uniformidad:** como regla general se afirma que los impuestos indirectos se aplican uniformemente a todos los bienes con excepción de ciertas categorías específicamente exentas.

Es sabido que uno de los principios de racionalidad generalmente aceptados en la imposición indirecta y que justifica doctrinalmente la existencia de tales figuras tributarias es que su carga impositiva se distribuya con uniformidad sobre los diferentes gastos de consumo, en orden de evitar una distribución antieconómica de los recursos.<sup>86</sup>

"La uniformidad, estrictamente entendida, requiere que la figura positiva de que se trate se exija a un tipo impositivo que sea un porcentaje uniforme del precio de venta cargado al

<sup>84</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, pp. 13-14.

<sup>85</sup> Véase Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 122-123.

<sup>86</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Investigación Fiscal...* *op.cit.*, p. 72.

consumidor final, y que tenga lugar una traslación total hacia adelante sin afectar, en lo posible, a los precios de los factores productivos".<sup>87</sup>

Es importante señalar que esta particularidad varía según el tipo de imposición indirecta de que se trate, ya que en los impuestos a las ventas,<sup>88</sup> como se explicará más adelante, se presenta de manera clara y equilibrada la uniformidad, en tanto que en los impuestos especiales es difícil que se manifieste dicha característica.<sup>89</sup>

La uniformidad es una característica positiva de la imposición indirecta, toda vez que entre más uniforme sea su aplicación, mayor recaudación se obtiene; la importancia de esta peculiaridad radica en el equilibrio de tasas, es decir, lo ideal consiste en establecer el suficiente número de tasas sin exagerar la cantidad y la armonía entre ellas a efecto de lograr una proporción.<sup>90</sup>

Un impuesto indirecto con tasas diferenciales implica en la práctica, gran dificultad de aplicación eficaz en la última etapa de comercialización de los bienes, o sea en la venta directa al consumidor, por las complicaciones de control y la carencia de factibilidad administrativa.<sup>91</sup>

Es importante respetar la estabilidad del contribuyente, para lo cual es necesario configurar la adecuada variación de tasas armónicas, a efecto de estimular la actitud y aptitud de pago al considerar su capacidad contributiva; tampoco debe olvidarse las razones políticas, económicas y sociales del Estado que en este caso se manifiesta en el establecimiento de exenciones específicas, sanas para el avance integral en la estabilidad económica.

**8. Extensión de la base:** la imposición indirecta proporciona medios para obtener rentas de personas con ingresos relativamente bajos, difíciles de someter al gravamen sobre la renta.<sup>92</sup>

Para que un sistema tributario funcione y sea justo, es necesario considerar y abarcar el mayor número de contribuyentes capaces de contribuir al gasto público; sin embargo, resulta en gran parte de los casos difícil de obtener una base tan amplia, y sólo en atención a la naturaleza del impuesto indirecto, es que permite lograr lo anterior a efecto de obtener una equidad y justicia social.<sup>93</sup> Si todos los gobernados gozan de los beneficios proporcionados por el Estado, todos deben contribuir al gasto público siempre y cuando se respete la equidad y proporcionalidad de la contribución.

<sup>87</sup> Fuentes Quintana, Enrique, *Hacienda Pública. Introducción e ingresos públicos*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense, Madrid 1972, capítulo XV.

<sup>88</sup> Véase Capítulo Primero de la presente obra, I-C, pp. 24-25.

<sup>89</sup> Cfr. Fuentes Quintana, Enrique, *op.cit.* p. 12.

<sup>90</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, pp. 325-326.

<sup>91</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, pp. 343-345.

<sup>92</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Investigación Fiscal, ... op.cit.*, p. 73.

<sup>93</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, pp. 17-19

El gobernado siempre trata de evadir su obligación de contribuir con el Estado, aún y cuando en la mayoría de las situaciones encuadra en el supuesto de constituirse en contribuyente, por tal razón, los impuestos indirectos al transferirse a los precios del producto final, logra captar a la multitud de contribuyentes con ingresos relativamente pequeños, pero desde el momento en que pueden consumir, manifiestan riqueza y por lo tanto se colocan en la posibilidad de contribuir al gasto público de una manera equitativa y equilibrada.

9. **Neutralidad:** se dice "...que un impuesto es neutral si afecta con generalidad al sistema de producción y distribución, no produce piramidación ni efectos distorcionales en la asignación de recursos de la economía, no favorece la integración empresarial, trata equitativamente a todos los consumidores al suponer para la totalidad de los productos el mismo porcentaje de su precio de venta final y deja invariables los precios relativos."<sup>94</sup>

En sentido contrario, un impuesto no neutral trata inequitativamente a los contribuyentes y distorsiona la asignación de recursos, además de dañar la eficacia productiva en cuanto que favorece ciertas formas de producción y distribución.<sup>95</sup>

Esta característica varía dependiendo del tipo de imposición indirecta de que se trate (cuestión estudiada con más detalle en el siguiente apartado), ya que si se maneja un impuesto plurifásico acumulativo como el de los productores o mayoristas no se da la "neutralidad"; sin embargo, si se trata de un impuesto plurifásico no acumulativo como el caso del Impuesto al Valor Agregado en donde se manifiesta el rasgo neutral.

Por lo tanto, se puede decir que la neutralidad en la imposición indirecta es fluctuante dependiendo de la clase de imposición indirecta que se analice, de tal suerte que esta peculiaridad puede presentarse de manera positiva o negativa, según sea el caso, pero ambas opciones se manifiestan en la imposición objeto de nuestro estudio.

10. **Traslación:** la traslación consiste en "...el reajuste de precios originado por el impuesto como consecuencia del traspaso de la carga del mismo hacia adelante o hacia atrás..."<sup>96</sup>, según sea el caso.

Se considera que la traslación es una cualidad negativa de los impuestos indirectos, en virtud de que genera un aumento en el precio del bien consumido por lo que resulta perjudicial para el sujeto que afronta el peso de la carga impositiva.<sup>97</sup>

Es necesario aclarar que la figura de la traslación es variable, en el sentido de que dependiendo del tipo de imposición indirecta de que se trate, ésta puede acentuarse o

<sup>94</sup> Soto Guinda, Joaquín, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Sus efectos económicos*, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978, p. 167.

<sup>95</sup> Cfr. Maurice Lauré, "Los fundamentos económicos del IVA", *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1969, p. 21. Para un estudio a profundidad véase Cosciani, Cesare, *op.cit.*, capítulo VI.

<sup>96</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 170.

<sup>97</sup> Cfr. Álvarez Rendueles, José Ramón, *op.cit.*, p. 46.

disminuirse, pero sin lugar a dudas, se puede afirmar que la traslación es palpable en cualquier tipo de imposición indirecta por ser inherente a su naturaleza.<sup>98</sup>

La figura de la traslación se estudiará con mayor detalle en los siguientes apartados al abordar lo relativo al impuesto al valor agregado.

Estas son las características que se consideran esenciales en los impuestos indirectos, mismas que en apartados posteriores pueden ser analizadas desde una perspectiva específica.

### C. Clasificación.

En este apartado se analizará la clasificación de la imposición indirecta, así como los tipos y especies de impuestos indirectos. Este segmento resulta de gran interés y parte primordial del capítulo objeto de estudio, en virtud de que se intenta precisar todos aquellos rubros y partes integrantes de la imposición indirecta; además, es importante precisar que pocos autores identifican de manera completa la composición de los impuestos indirectos.

La explicación vertida en este apartado aclara la constitución de los impuestos indirectos de una manera integral, además de auxiliar para evitar cualquier confusión que pueda presentarse y que de hecho se da al estudiar algunas opiniones debido a su limitada y restringida exposición.

#### I. Clases

En este apartado se establecerá en primer lugar la clasificación dada por una serie de autores, para después abordar la clasificación que se considera más completa y apropiada, de acuerdo con el objeto de la presente investigación.

➤ Para Chapoy Bonifaz, los impuestos indirectos se clasifican de la siguiente manera:

Imposición al consumo:

- 1) Impuesto al gasto
- 2) Impuesto al comercio
  - A) Impuesto general sobre ventas
    - a) En una sola etapa
    - b) En cascada
    - c) Al valor agregado
  - B) Impuesto sobre productos o servicios específicos
- 3) Impuesto a la importación y exportación<sup>99</sup>

<sup>98</sup> Véase Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 83-85.

<sup>99</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...*, *op.cit.*, pp. 38-41.

- Para Due, la imposición indirecta se clasifica en:
  - A) Impuestos de comercio exterior
  - B) Impuestos sobre consumos específicos
  - C) Impuestos sobre las ventas<sup>100</sup>
  
- Para Fuentes Quintana los impuestos indirectos se clasifican en:
  - 1) Impuestos sobre aduanas
  - 2) Impuestos sobre consumos específicos
  - 3) Impuestos sobre el volumen de ventas<sup>101</sup>
  
- Para Flores Zavala la imposición indirecta se clasifica de la siguiente manera:
  - 1) Actos
    - A) Introducción de mercancías
    - B) Salida de mercancías
    - C) Otros
  - 2) Consumos
    - A) Transferencias (compraventa)
      - a) Artículos de consumo necesario
    - B) Producción
      - a) Artículos de lujo<sup>102</sup>
  
- De acuerdo con Álvarez Rendueles los impuestos indirectos se clasifican:
  - 1) Impuestos generales sobre el consumo o impuestos de ventas
    - A) Impuestos múltiples o en cascada
    - B) Impuestos en una sola etapa
    - C) Impuesto sobre el valor añadido
  - 2) Impuestos parciales sobre el consumo o impuestos sobre consumos específicos
  - 3) Impuestos sobre las importaciones o impuestos de aduanas.<sup>103</sup>

Independientemente con el nombre que se les designe, la mayoría de los autores considera como formas de imposición indirecta a los impuestos generales sobre las ventas, los impuestos sobre consumos específicos y los impuestos a la importación o exportación.

<sup>100</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, pp. 45-46.

<sup>101</sup> Cfr. Fuentes Quintana, Enrique, *Prólogo* a la obra de Álvarez Rendueles, José Ramón, *Valoración de la Imposición sobre el Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971, p. 10.

<sup>102</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 279.

<sup>103</sup> Cfr. Álvarez Rendueles, José Ramón, *op.cit.*, pp. 37-38.

Es importante precisar que los impuestos a la importación o exportación poseen una naturaleza distinta a los impuestos indirectos; sin embargo, son clasificados como forma de imposición indirecta por razones históricas, toda vez que se trata de un impuesto al comercio exterior que tiene como base las transacciones de bienes o servicios con extranjeros; sin embargo, actualmente su forma de determinación no posee las características de un impuesto indirecto, razón por la que no puede ser considerado como tal.

En virtud de lo anterior, para efectos de este trabajo, los impuestos indirectos se clasifican en:

- 1) Impuestos a las ventas
  - A) Impuestos plurifásicos acumulativos
    - a) De etapas múltiples o transacciones
  - B) Impuestos monofásicos
    - a) De los Productores
    - b) De los mayoristas
    - c) De los minoristas
- 2) Impuestos al consumo
  - A) Impuestos plurifásicos no acumulativos
    - a) Impuesto tipo consumo
    - b) Impuesto tipo ingresos o renta
    - c) Impuesto tipo producto bruto
- 3) Impuestos sobre consumos específicos

Es importante señalar que la imposición indirecta se clasifica en varios tipos de impuestos que no obstante de tener un carácter común, cada uno de ellos se presenta bajo diversas formas y no solamente desde el punto de vista formal, ya que la diversidad estructural determina que la variedad de tipos de impuestos pertenecientes a esta familia de tributos, aun con caracteres fundamentales análogos, pueden tener consecuencias económicas distintas.

La clasificación antes presentada es el resultado de la evolución de un mismo tipo de gravamen, lo que demuestra que "...las distintas formas de imposición indirecta se consideran sustituibles entre sí, con lo que se explica que el legislador haya mantenido la designación (impuestos indirectos) aunque hubiera cambiado la naturaleza económica de la imposición."<sup>104</sup>

Pese a que una gran parte de la doctrina<sup>105</sup> considera como sinónimo la designación del "impuestos a las ventas o al consumo", se aclara que técnicamente estos tipos de imposición no pueden ser considerados como tal, ya que de acuerdo con Cosciani, si así

<sup>104</sup> Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 3.

<sup>105</sup> Véase Álvarez Rendueles, José Ramón, *op.cit.*, pp. 37 y ss.; Fuentes Quintana, Enrique, *Hacienda Pública. Introducción...*, *op.cit.*, pp. 13 y ss.; Sullivan, Clara K., *op.cit.*, pp. 65 y ss.

fuere, "...se estaría aceptando *a priori*, la idea de que las diferentes formas de imposición se transfieren exacta e íntegramente al precio del producto final y, por lo tanto, pueden considerarse idénticas entre sí..."<sup>106</sup>; por lo que se precisa, que debido a que cada una de las formas de imposición tienen diferencias en cuanto a las modalidades de determinación y los efectos financieros que esto provoca, deben considerarse como distintos.

Razón por la que en este trabajo se hace la distinción entre los impuestos a las ventas y los impuestos al consumo, que si bien pertenecen a la misma familia de imposición por tratarse de impuestos indirectos, también es cierto que sus efectos y formas de determinación son diversas, toda vez que se considera que mientras que en los primeros la forma de determinación es acumulativa o en una sola etapa de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios; en tanto que en los segundos, su determinación es no acumulativa.

En este mismo sentido, Pérez de Ayala afirma que "... si el gravamen no es repercutido, o trasladado del vendedor (que lo pagó) al consumidor, el impuesto pierde el carácter de impuesto al consumo, para quedar convertido, al menos temporalmente, en un impuesto sobre las ventas."<sup>107</sup>

De ahí que resulte importante describir sólo en forma general de imposición indirecta de acuerdo a la postura adoptada en este trabajo, y con el objeto de evitar inútiles repeticiones, las subclasificaciones se detallan más adelante en este mismo capítulo:

- a) **Impuesto a las ventas**: Son impuestos que se recaudan sobre los vendedores de bienes y servicios y en función del volumen de sus ventas o de la cifra de sus negocios, en donde, a los vendedores de los bienes y servicios se les recauda el impuesto sólo en cuanto presentan una capacidad contributiva técnica, ya que los sujetos destinatarios de la imposición son aquellos cuya capacidad económica justifica el gravamen,<sup>108</sup> y dicha carga se genera en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución del bien para ser trasladada en forma acumulativa a los consumidores finales o en una sola etapa de la cadena productiva de los bienes o servicios.
- b) **Impuesto al consumo**: se aplica en forma general a un amplio campo de bienes y servicios por medio de tasas proporcionales uniformes, excepto cuando se trata de discriminar a ciertos consumos por propósitos de política económica y social.<sup>109</sup>

Esta clase de imposición tiene como ventaja que en razón de su extensión se logra obtener rentas de personas con ingresos relativamente bajos;<sup>110</sup> y como desventaja se menciona que debido a su aplicación universal se acentúa el carácter regresivo de la imposición indirecta, además de presionar considerablemente a los grupos de bajos ingresos al restringirlos en el consumo de artículos de primera necesidad sin contribuir a una distribución de ingresos más equitativa, tan necesaria para la estabilidad

<sup>106</sup> Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 3.

<sup>107</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *op.cit.*, p. 147.

<sup>108</sup> *Idem.*, pp. 146-147.

<sup>109</sup> *Cfr.* Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...*, *op.cit.*, p. 40.

<sup>110</sup> *Idem.*, p. 72.



económica y política. Asimismo, requiere de una buena planeación ya que de lo contrario tiende a provocar presiones inflacionarias en el alza de costos por sus efectos sobre el costo de vida<sup>111</sup>.

Este tipo de imposición es estructurado para trasladarse o repercutirse sobre el consumidor final de manera no acumulativa, con la peculiaridad de que en materia imponible no es nunca, desde el punto de vista legal y técnico, el acto de consumo en sí mismo, sino que a éste último se llega a gravar por el método indirecto de la repercusión en el precio del bien o servicio.<sup>112</sup>

- c) **Impuesto sobre productos específicos**: estos impuestos presentan únicamente una diferencia de grado respecto de los impuestos a las ventas, consistente en que se aplican a un número relativamente reducido de artículos aplicando tasas proporcionales diferentes por considerar que el uso de ciertos artículos puede ser la mejor medida de capacidad económica. Es además un medio para proceder a la racionalización de artículos escasos y para disminuir y penalizar el consumo de artículos cuyo uso implica un costo social.<sup>113</sup>

Esta clasificación es de gran importancia a efecto de aclarar que independientemente de la opción que se elija no se pierde su naturaleza de imposición indirecta, sólo con algunas pequeñas variantes comunes de su especie. De igual forma, es importante aclarar que las diversas clases de imposición indirecta pueden coexistir, es decir, en un sistema tributario pueden presentarse las tres opciones simultáneamente o sólo algunas de ellas sin que afecte su funcionalidad.

En la práctica generalmente se presentan de manera simultánea, así por ejemplo, en México coexisten de la siguiente forma: el impuesto al valor agregado (IVA) como impuesto al consumo; el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPS) como impuesto sobre consumos específicos; y el impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN) como impuesto a las ventas de tipo monofásico, debido a que éste se causa al gravar el producto o servicio en una sola etapa del proceso de producción al ser adquirido por el consumidor final, es decir, técnicamente es aplicado en la venta efectuada por el productor o el distribuidor autorizado al consumidor final.

## 2. Tipos.

Los impuestos indirectos no sólo pueden manifestarse a través de diferentes clases, sino que además existen ciertos tipos de esta imposición que a continuación se analizan:

<sup>111</sup> *Ibidem*.

<sup>112</sup> Cfr. Pérez de Ayala, José Luis, *op.cit.*, p. 147.

<sup>113</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...*, *op.cit.*, p. 41.

a) **Plurifásico acumulativo.** Este tipo de impuesto afecta todas las ventas efectuadas y los servicios proporcionados, aplicándose el gravamen sobre cada una de las operaciones de venta o de prestación de servicios, grava el valor del producto bruto en cada una de las fases de producción y traslación con una tasa generalmente baja y uniforme; lo anterior es debido, a que el impuesto considera aisladamente cada operación de venta con independencia de las otras pero lo hace en forma de cascada que va recorriendo sucesivamente todas las etapas de producción y distribución del bien sin atender al proceso productivo determinante del producto o del servicio vendido; por tal razón a este impuesto se le conoce también como impuesto en "cascada" o de etapas múltiples.<sup>114</sup>

El impuesto se denomina "*plurifásico*" porque es satisfecho en todas las etapas que integran el ciclo de producción y distribución del bien o servicio, y se paga cada vez que se proporciona dicho bien o servicio sobre el valor total, ya que el impuesto se hace efectivo en cada etapa sobre el precio íntegro de venta sin demérito alguno.<sup>115</sup>

Es "*acumulativo*" porque si el bien es entregado de una etapa a otra, el impuesto también se paga sobre la parte del producto que ya había cubierto el tributo en el momento de su adquisición, dando motivo a evidentes dobles o múltiples imposiciones.<sup>116</sup>

Tal impuesto puede establecerse conforme a dos modalidades distintas: primera, el contribuyente lo paga sobre cada acto de venta, gravándolo al comprador por separado en la facturación; o segunda, mediante pagos periódicos del impuesto, proporcionales al volumen total de las ventas en el período, sin computar el impuesto por separado en las facturas y para cuya recuperación, por lo tanto, debe incluirse en el precio.<sup>117</sup> La diferencia entre ambos sistemas consiste únicamente en la parte alícuota, ya que en el segundo caso se incluye en el precio y en el primero se paga por separado.

De acuerdo con Pérez de Ayala, este tipo de imposición puede ejemplificarse de la siguiente manera:

Un fabricante de teléfonos compra a sus proveedores para fabricar cada unidad:

100 pesos de plásticos
200 pesos de chapa
50 pesos de electrónica
150 pesos de mano de obra

De conformidad con este tipo de imposición, suponiendo que la tasa del impuesto es del 2%, el proveedor de estos bienes le cargará en su factura el siguiente valor:

<sup>114</sup> Cfr. Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 5.

<sup>115</sup> *Idem.*, p. 6.

<sup>116</sup> *Idem.*, p. 7.

<sup>117</sup> *Idem.*, p. 6.

Valor del bien	Tasa del impuesto	Costo del bien más impuesto
100 pesos de plásticos	2%	102 pesos
200 pesos de chapa	2%	204 pesos
50 pesos de electrónica	2%	51 pesos
Total		357 pesos
Más		
Mano de obra		150 pesos
Total		507 pesos
Impuesto	2%	517.14 pesos

Por lo que, el fabricante de teléfonos venderá el producto a la cadena de distribución en 517.14 pesos; es decir, se acumularon todos los impuestos a las ventas pagados sobre los diversos bienes y servicios que intervienen en su fabricación.<sup>118</sup>

La ventaja que se le atribuye a este tipo de impuestos consiste en:

- Debido a su efecto piramidal, es decir, como se repite y se suma en todas y cada una de las etapas, se permite una tasa moderada o incluso baja.
- Se destaca que se trata de un impuesto sin grandes complejidades en la determinación de la materia imponible, debido a que todas las transacciones están sujetas a imposición.
- La determinación de la base impositiva es muy sencilla, ya que se aplica la tasa del impuesto en todas las transacciones efectuadas.<sup>119</sup>

Las críticas a este tipo de impuestos son mucho más graves que las ventajas que puedan tener, y consiste en:

- Permite un máximo de ilusión financiera en razón de que quedan ocultos al comprador los impuestos incorporados al precio y que ya habían sido satisfechos en las etapas precedentes.
- Se le atribuye como mayor inconveniente la desproporcionalidad del impuesto, ya que la incidencia impositiva está en función del número de transacciones que el producto puede sufrir hasta completar el ciclo productivo y como el producto tributa en cada una de las etapas de producción, si la traslación al precio final es completa, la parte que en el mismo corresponde al impuesto superará en mucho el tipo impositivo nominal.
- Afecta el consumo en la medida en que se traslada conjuntamente con el precio al consumidor, por lo que genera un aumento desproporcional en los precios.
- La forma en que incide es imprevisible e incontrolable ya que depende del número de transferencias que experimente, lo que provoca que el impuesto carezca de neutralidad por no ajustarse al proceso normal de producción.<sup>120</sup>

<sup>118</sup> Véase Pérez de Ayala, José Luis, *op.cit.*, pp. 206-207.

<sup>119</sup> *Cfr.* Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...*, *op.cit.*, pp. 40-41; Cesare Cosciani, *op. cit.*, pp. 7-8.

Este tipo de impuesto se mantuvo en vigencia por el gobierno mexicano hasta 1979 a través del impuesto sobre ingresos mercantiles; en Italia con el impuesto general a los ingresos y en Alemania con el *Umsatzsteuer* hasta antes del establecimiento del impuesto al valor agregado.<sup>121</sup>

#### b) Plurifásico no acumulativo.

A este tipo de imposición también se le conoce como "valor agregado", y técnicamente es un impuesto "plurifásico" porque se genera en todas las etapas del proceso de producción y distribución en que se coloque; así mismo, es de naturaleza "no acumulativa" debido a que el objeto de la imposición no es el valor total sino el "valor que se agregó" al producto adquirido en cada etapa de la producción y distribución.<sup>122</sup> Es decir, el impuesto se determina con la disminución de las ventas brutas menos el costo de los artículos gravables adquiridos.<sup>123</sup>

Este impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones.<sup>124</sup>

Las ventajas que presenta este tipo de imposición radican en:

- ✓ Evita el efecto "cascada", ya que se aplica únicamente sobre el valor que se agregó al bien o servicio y no sobre el valor total del bien.
- ✓ Uniformidad en el tratamiento del proceso de producción, debido a que permite un cálculo exacto de la incidencia del impuesto en cualquiera de las etapas productivas o distributivas del bien o servicio.
- ✓ La base impositiva tiende a ser menor que en otra clase de gravámenes.
- ✓ Facilita la exclusión de los bienes de producción necesarios para el funcionamiento de la entidad contributiva.
- ✓ El valor imponible es menor, por lo que la tasa real promedio resulta en la misma proporción para cada una de las etapas intermedias.
- ✓ El grado de evasión es menor, en virtud de que el contribuyente tiene el interés de contabilizar y demostrar las adquisiciones realizadas y así aumentar al máximo las sumas deducibles, con lo que se reduce el estímulo de efectuar compras sin factura.<sup>125</sup>

---

<sup>120</sup> *Ibidem*.

<sup>121</sup> *Ibidem*.

<sup>122</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 11-12.

<sup>123</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación...*, *op. cit.*, p. 78.

<sup>124</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 12.

<sup>125</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación...*, *op. cit.*, p. 79; Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 12-13.

Como desventajas se presentan las siguientes:

- ⇒ Complejidad en cuanto a su determinación, toda vez que del valor del impuesto liquidado sobre las ventas, debe disminuirse el importe de las adquisiciones o de los impuestos correspondientes a las mismas; por lo que, surge generalmente el problema de identificar aquellos que deberán descontarse y los que no.
- ⇒ Dificultad en cuanto a la aplicación de exenciones, ya que la eficacia de éstas se pierde si un bien exento es adquirido para ser empleado en la producción de bienes gravables, debido a que, como no habrá impuesto a deducir, la totalidad del gravamen se aplicará sobre la venta del segundo bien.
- ⇒ La tasa impositiva tiende a ser más alta que en otro tipo de imposiciones.
- ⇒ El adquirente de los productos gravados tiende a resistirse a soportar la repercusión de la carga impositiva en tanto más alto sea el porcentaje del impuesto que se le vaya a trasladar.<sup>126</sup>

Se considera que este tipo de imposición es el más justo de los antes mencionados en virtud de la proporcionalidad y neutralidad que manifiesta en su aplicación. Este impuesto se estudiará a mayor detalle en el siguiente apartado.

### c) Monofásico.

Este tipo de impuestos "...se aplican en una sola de las fases en que se descompone el proceso de producción y comercialización de un producto: tales son, por ejemplo, los llamados impuestos en la fase de fabricación o producción, que se exigen al fabricante de producto final..."<sup>127</sup> Se considera que el método ideal, desde el punto de vista de la pureza del sistema, se presenta al gravar el producto cuando pasa del minorista al consumidor final;<sup>128</sup> sin embargo, puede efectuarse en cualquiera de las etapas del proceso de producción.

Este gravamen puede aplicarse en la primera etapa, es decir a nivel de los productores; en una etapa intermedia, a nivel de los mayoristas; o en la etapa final que es la de los minoristas.<sup>129</sup> Sin embargo, se ha llegado a afirmar que este tipo de imposición "...es más práctico aplicarlo al productor o mayorista, porque al ser menor su número es más fácil controlarlos, aunque en este caso siempre ocurre una cierta piramidación que puede evitarse totalmente sólo si se aplica en la venta al consumidor final..."<sup>130</sup>

<sup>126</sup> Cfr. Pérez de Ayala, José Luis, *op.cit.*, p. 149; Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación... op.cit.*, pp. 79-80; Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 13-14.

<sup>127</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *op.cit.*, p. 148.

<sup>128</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 10.

<sup>129</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de... op.cit.*, p. 40. Para un estudio detallado del impuesto causado en cada una de estas etapas véase Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación... op.cit.*, pp. 73-76.

<sup>130</sup> Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación... op.cit.*, p. 40.

Derivado de lo anterior se manifiesta, que "cuando el impuesto se aplica en una de las primeras etapas de la cadena de producción y distribución, en vez de la venta al consumidor final, hay una piramidación que representa un aumento de precio para dicho comprador, pues en cada caso el precio de venta (al que se le aplica el impuesto) incluye ya el impuesto cubierto en la transacción anterior, situación que se repite con cada uno de los elementos que se emplean en la producción del artículo gravado."<sup>131</sup>

Las ventajas de este gravamen consisten en:

- Constituye para el consumidor una carga equivalente o proporcional al precio de venta en la etapa elegida para la imposición.
- Permite conocer con exactitud la incidencia del tributo.
- Reduce el número de contribuyentes, por lo que se facilita el control de los mismos.
- Sencillez administrativa y contable.<sup>132</sup>

Las desventajas que presenta este tipo de imposición radican en:

- ❖ Suele tener tipos impositivos relativamente altos.
- ❖ La incidencia del impuesto en el precio del bien o servicio tiende a ser elevado.
- ❖ Constituye un poderoso estímulo para la evasión, debido a que como el tributo se concentra en una sola etapa, al omitirse ésta, el gravamen resulta total y definitivamente evadido.<sup>133</sup>

### 3. Especies

Las especies que a continuación se describen pueden aplicarse en los impuestos indirectos, tanto en el tipo plurifásico como en el tipo de imposición monofásico; es decir, pueden aplicarse en todas las etapas del proceso de producción o únicamente en alguna de ellas.

#### a) De los productores.

La característica principal de estos impuestos reside en que sólo se gravan las ventas que realicen los productores de los bienes o servicios, mientras que las operaciones subsecuentes que se efectúen en las demás etapas de la cadena de distribución no se encuentran gravadas.<sup>134</sup>

<sup>131</sup> *Ibidem.*

<sup>132</sup> *Cfr. Cosciani, Cesare, op.cit., pp. 10-11.*

<sup>133</sup> *Cfr. Pérez de Ayala, José Luis, op.cit., p. 148; Cosciani, Cesare, op.cit., p. 11.*

<sup>134</sup> *Cfr. Margáin Manautou, Emilio, Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p.5.*

Es importante aclarar que a este tipo de imposición también es denominada como "impuestos aplicados en la primera etapa"; sin embargo, técnicamente existe distinción entre ambos términos, en un grado mínimo pero importante en cuanto a sus efectos, ya que tal diferencia terminológica radica en que en los impuestos aplicados en la primera etapa el hecho generador del impuesto será la primera venta del bien producido, en tanto que, en los impuestos de los productores el hecho generador lo constituye el hecho mismo de producirlos independientemente de su venta.

Por tal razón, se considera que lo apropiado es denominarlos impuestos indirectos aplicados en la primera etapa, más aun si se considera que algunos economistas afirman que en estos impuestos el hecho generador no se produce hasta que se venden los bienes producidos, con lo cual no se afecta el costo financiero de la producción.<sup>135</sup> Aunque para efectos de este trabajo se considerarán como sinónimos por ser la denominación comúnmente aceptada.

Los impuestos aplicados en la primera etapa tienden a generar un impacto directo en la economía, ya que los precios de los bienes sujetos a este gravamen aumentan en comparación con los bienes no sujetos al mismo cuando la carga del tributo se traslada hacia delante para incorporarse a los precios al por menor de los productos gravados, bien en cantidad igual a la del impuesto (monofásico), o bien aplicando un porcentaje de aumento al precio (plurifásico);<sup>136</sup> por lo que, se ha considerado importante declarar exentas las ventas de productores a productores con el objeto de evitar la doble imposición; de igual manera, debe exentarse las ventas de materias primas y artículos de consumo industrial que son consumidos en el proceso productivo.<sup>137</sup>

Al gravarse la primera etapa de la cadena de producción y distribución, "los tipos impositivos son generalmente elevados en comparación con otros tipos de imposición; así mismo, ... los productos alimenticios en estado natural no caen dentro de la órbita de estos gravámenes, ya que no implica en este caso, ningún proceso de fabricación y el gravarlos alteraría de un modo significativo la estructura del impuesto..."<sup>138</sup>

La principal ventaja de los impuestos a las ventas en la fase de fabricación consiste en la relativa facilidad de recaudación, ya que el número de fabricantes tiende a ser más pequeño en comparación con el número de minoristas.<sup>139</sup> Sin embargo, este aspecto es criticado en virtud de que la materia imponible es de muy difícil e incierta determinación y su base impositiva es naturalmente menor que en cualquiera de las otras formas de imposición y especialmente vulnerable para efectos de control.<sup>140</sup>

<sup>135</sup> Véase Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 120; John F. Due, *op.cit.*, p. 194.

<sup>136</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, p. 191.

<sup>137</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del...*, *op.cit.*, p.5.

<sup>138</sup> Due, John F., *op.cit.*, pp. 192-193.

<sup>139</sup> *Idem.*, p. 205.

<sup>140</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...*, *op.cit.*, p. 40.

Otro de los inconvenientes que se presentan en este tipo de gravámenes, radica en la tendencia a la piramidación a medida que se acerca el bien al consumidor final, debido a que los comerciantes al enajenar el bien adquirido tienden a aplicar porcentajes de aumento de precios que ya incluyen el impuesto.<sup>141</sup>

Asimismo, en la práctica resulta complicado el distinguir lo que es producido o procesado, de lo que es solamente elaborado, acondicionado, ensamblado o apenas envasado, para determinar la procedencia del impuesto; similares dificultades presenta la calificación de muchos bienes que algunas veces pueden constituir un producto terminado de consumo final y en otras, el mismo bien puede ser un insumo para la producción de otro bien diferente; por lo cual, para Due y Margáin Manautou es importante precisar el concepto de “manufactura”, el cual debe incluir el mezclado y montaje o ensamble.<sup>142</sup>

La decisión de gravar en primera etapa, junto con afectar la capacidad de recaudación del instrumento, en cierta medida agrava el carácter regresivo general del impuesto; algunos autores señalan que para obtener el nivel de recaudación deseado bastaría con aumentar la tasa del impuesto; sin embargo, se acentuaría la regresividad del tributo y se vulneraría la base de la imposición.<sup>143</sup>

Este impuesto se mantuvo en vigor por el gobierno federal canadiense en 1923, en Argentina en 1935, y en Chile entre los años de 1943 y 1955.<sup>144</sup>

#### b) De los mayoristas.

Una segunda fase en que se puede hacer recaer el impuesto sobre las ventas es la última transacción mayorista, es decir, se trata de la venta que se realice al minorista. Esta etapa también ha sido denominada como etapa intermedia ya que el impuesto se aplica en etapas que no son ni la primera (producción), ni la última (consumidor final); en la práctica se ha recurrido muy poco a ella, debido a que el principal problema radica en definir y precisar la “etapa mayorista” como tal, ya que si bien en algunos productos puede presentarse, en otros simplemente no existe, lo cual determina que no sea factible el aplicar el impuesto en una etapa cuya existencia es incierta y difícil de determinar.<sup>145</sup>

Un impuesto que se aplica a nivel de mayorista como instrumento de recaudación, está en posición intermedia porque su base de imposición es mayor que en la primera etapa y menor si se aplicara en la última, pero tendría la ventaja de hacer menos vulnerable esa base de imposición.<sup>146</sup>

<sup>141</sup> Véase Due, John F., *op.cit.*, pp.207-208; Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años...*, *op. cit.*, p. 40.

<sup>142</sup> Véase Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del...*, *op.cit.*, p.5; Due, John F., *op.cit.*, pp. 196-197.

<sup>143</sup> *Cfr.* Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Veinte años de...*, *op. cit.*, p. 40.

<sup>144</sup> Este tipo de imposición ha sido adoptado por varios países. Véase Due, John F., *op.cit.*, pp. 190-191.

<sup>145</sup> *Cfr.* Due, John F., *op.cit.*, p.209.

<sup>146</sup> *Cfr.* Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación...*, *op. cit.*, p. 74.



Este gravamen recae en la última transacción al por mayor, declarándose exentas las ventas de artículos alimenticios y todos los bienes de producción o materias primas que se incorporen físicamente a los productos finales.<sup>147</sup> Las mercancías se agrupan en diversas categorías asignándose una tasa a cada una de ellas, que por lo regular se aplican tasas elevadas a efecto de desalentar el empleo o consumo de ciertos bienes; es decir, en este tipo de tributos es posible la diferenciación de tipos impositivos.<sup>148</sup>

La ventaja que presenta esta forma de imposición radica en que la carga del tributo se hace en una fase más cercana a la venta final; en consecuencia, la piramidación del impuesto se evitaría en un mayor grado al circunscribirse la necesidad del control a un número más reducido de contribuyentes con posibilidad de disponer de adecuados sistemas de contabilidad.<sup>149</sup>

Contrario a lo anterior, Due afirma que en este tipo de gravámenes existe "...la posible piramidación del impuesto, debido a la aplicación de porcentajes de aumentos de precios y la interferencia en la traslación del impuesto a causa del número de diferentes fases por las cuales tiene que pasar. El impuesto sobre mayoristas tropieza con menos dificultades de piramidación pero no las evita."<sup>150</sup>

El número de contribuyentes a controlar es mayor que en el impuesto a las ventas de los productores. Este tipo de imposición lo mantuvo en vigor el fisco inglés en 1940 antes de adoptar el impuesto al valor agregado, Suiza en 1941, y en 1958 se recomendó al gobierno canadiense para sustituir el impuesto sobre fabricantes, pero se produjo una amplia oposición al cambio por lo que fue rechazado.<sup>151</sup>

### c) De los minoristas.

Este tributo "...recae sobre la última operación que se efectúa con un bien, generalmente del minorista o detallista con el consumidor, y excepcionalmente sobre las ventas del productor o mayorista cuando se enajena directamente al consumidor."<sup>152</sup>

Es de tasa uniforme y fácil de aplicar, se caracteriza porque evita la traslación acumulativa aplicándose a precios reales de venta al trasladarse la carga del impuesto en forma separada al consumidor final; sin embargo, es importante señalar que el número de contribuyentes a controlar es mayor que en los impuestos a las ventas de los productores y de los mayoristas.<sup>153</sup>

<sup>147</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, p.211.

<sup>148</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del.... op.cit.*, p. 5; Due, John F., *op.cit.*, p.212.

<sup>149</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación...*, *op. cit.*, p. 105; en este mismo sentido véase Silva Buceta, Marcela, *Revista de Administración Tributaria*, "Optimización de la estructura legal del Impuesto al Valor Agregado", número 4, enero de 1988, p. 38.

<sup>150</sup> Due, John F., *op.cit.*, p. 222.

<sup>151</sup> *Idem.*, p. 210.

<sup>152</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del.... op.cit.*, p. 6.

<sup>153</sup> *Idem.*, p. 6.

Este tipo de imposición también es denominado como impuesto indirecto aplicado en la última etapa, ya que el "... determinante del nivel fiscal es la finalidad de la compra y no la naturaleza del vendedor."<sup>154</sup>

El impuesto en la última etapa de la cadena distributiva, constituye la forma más afortunada de aplicación, en virtud de que no existe confusión en la determinación de la materia gravada, por lo que pueden ser gravadas en general todas las mercancías; tampoco ofrece dificultades especiales respecto a la determinación de la base de imposición, que será el precio de venta de los bienes; ni es necesario definir las etapas porque se grava toda venta hecha al consumidor final.<sup>155</sup>

De igual forma, la base de imposición es la más amplia que pueda constituirse sin recurrir a la acumulación del impuesto, por lo que satisface ampliamente el objetivo de recaudación; pero además ésta es la etapa que más se acerca al consumo y por consiguiente resulta naturalmente ser la más adecuada para aplicar un impuesto, cuyo propósito es precisamente afectar el consumo final.<sup>156</sup>

El problema que presenta esta forma de tributación radica en el difícil control que se puede tener del mismo, debido al elevado número de contribuyentes, lo cual puede ser intrascendental para países que tienen un eficiente sistema de administración y para los cuales es una forma recomendable, pero no ocurre lo mismo en los países con dificultades en su sistema administrativo.<sup>157</sup>

Otro de los inconvenientes que puede presentarse, consiste en la inexistencia de un comercio claramente diferenciado, en virtud de que resulta difícil identificar al comerciante "minorista", ya que lo único identificable son las "ventas al consumidor", máxime que esta especie permite la venta tanto de los productores, como de los mayoristas y por supuesto de los minoristas hacia el consumidor final; por lo cual, se critica la denominación "de los minoristas", siendo más apropiado el término de impuestos indirectos aplicados en la última etapa de acuerdo a su finalidad gravable.<sup>158</sup>

Estos tributos también son criticados por la gran cantidad de pequeños contribuyentes que intervienen, que obviamente son minoristas y por consiguiente dificultan la administración del impuesto, ya que por lo general, se trata de un gran número de pequeños vendedores que efectúan ventas en sus casas, en pequeñas tiendas, en puestos en los mercados o de puerta en puerta, estos vendedores generalmente carecen de la contabilidad más elemental y exigirles que recauden y enteren el impuesto es inútil.<sup>159</sup>

---

<sup>154</sup> Due, John F., *op.cit.*, p. 231.

<sup>155</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación...* *op. cit.*, p. 75.

<sup>156</sup> *Idem.*, p. 76.

<sup>157</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, p. 256.

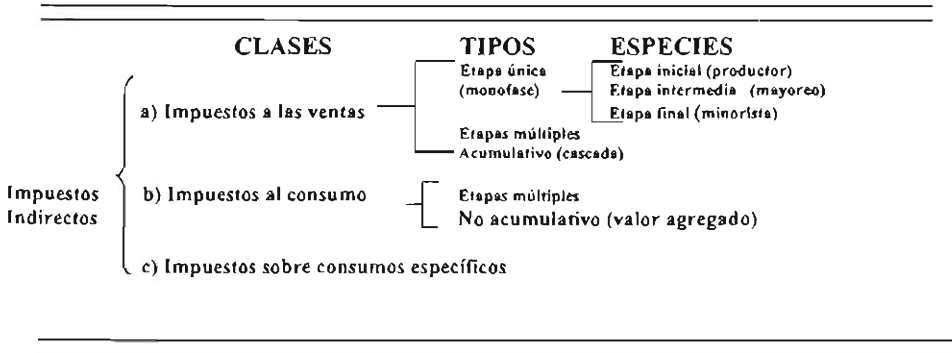
<sup>158</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Sistema de planeación...* *op. cit.*, p. 75.

<sup>159</sup> *Idem.*, p. 76.

Pese a las diversas desventajas que puede tener esta especie de imposición indirecta, es considerado el sistema más justo y adecuado entre las otras formas de imposición a las ventas, debido a la neutralidad económica completa que presenta.<sup>160</sup>

La forma minorista del impuesto sobre las ventas fue usada en las unidades subordinadas de los sistemas federales en Estados Unidos de América, y en Francia en 1941 como fuente de ingresos locales para después transformarse en un impuesto al valor agregado.<sup>161</sup>

En conclusión, la clasificación de los impuestos indirectos es muy amplia y compleja, pero afortunada por la variedad de procedimientos que pueden ser aplicados de acuerdo al sistema tributario que se tenga en cada país. A continuación se esquematiza la clasificación anteriormente analizada.



## II. Referencia histórica del IVA en México.

En este apartado se estudiarán los impuestos indirectos de mayor trascendencia que han tenido vigencia en México, así como su funcionalidad, críticas y ventajas que ofrecieron en su época. Dentro de estos impuestos se tiene el impuesto del timbre, el impuesto sobre ingresos mercantiles y otras formas de imposición indirecta que existieron y que a continuación se describen.

### A. Impuesto del Timbre.

En términos generales, se puede afirmar que el impuesto del timbre nace en la Edad Media, llamado originalmente como "impuesto del papel sellado", en virtud de que el gobierno del Rey proporcionaba un sello, previo pago y antes de llevarse a cabo toda clase de actos jurídicos mercantiles o de cualquier otra clase que pudieran tener validez.<sup>162</sup>

<sup>160</sup> *Idem.*, p. 74.

<sup>161</sup> Véase Due, John F., *op.cit.*, pp. 229-230.

<sup>162</sup> *Cfr.* Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 207.

"En España aparece el impuesto en las pragmáticas dictadas por el Rey Felipe IV estableciéndose, en principio, que habrían de extenderse en dicho papel sellado todas las escrituras e instrumentos públicos que se redactasen bajo pena de nulidad. Posteriormente se hizo obligatorio el uso del papel sellado en todos los litigios judiciales, entrando a formar parte del concepto genérico de costas y gastos del juicio. Sin embargo, el impuesto al timbre o estampillas como tal, se estableció bajo el reinado de Carlos IV por real cédula en el año de 1794, considerándose como la primera ley del timbre española."<sup>163</sup>

No obstante que México se independizó de España en el terreno nacional, la estructura interna en el ámbito económico-social continuó siendo la misma; por ello, las leyes tributarias españolas que se habían venido aplicando durante la colonia, continuaron vigentes durante cerca de cincuenta años del México Independiente.<sup>164</sup>

Es hasta 1869, cuando el Ministro de Hacienda don Matías Romero establece la primera Ley del Timbre en México y se hace en sustitución del papel sellado, típicamente colonial; sin embargo, la nueva ley entra en vigor hasta el año de 1875 bajo el ministerio de don Antonio Mejía.<sup>165</sup>

En los años de 1880, 1887, 1893 y 1906 se expidieron nuevas leyes del timbre que en realidad, eran en el fondo, sólo modificaciones no sustanciales desde el punto de vista técnico-fiscal de la primera ley.<sup>166</sup>

En México se expide el 1º de junio de 1906 la Ley del Impuesto de la Renta Federal del Timbre, vigente hasta el año de 1931 en que fue sustituida por la "Ley General del Timbre" bajo el gobierno del Presidente Ortiz Rubio, después fue reformada en el año de 1947 y posteriormente abrogada por el transitorio 2º de la última ley vigente del timbre que entró en vigor el 1º de enero de 1954; esta ley fue sustituida por la Ley del Timbre de 1976 y finalmente abrogada en el año de 1980 por la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.<sup>167</sup>

En 1947 como resultado de la Tercera Convención Nacional Fiscal, se promulgó la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que sustituyó el Impuesto Federal al Timbre sobre compraventa y recibos. Por lo tanto, a partir de la entrada en vigor de dicha ley en 1948, el impuesto al timbre fue derogado en el aspecto mercantil debido a las dificultades que causaba a los comerciantes el pagarlo y a la circunstancia de la duplicidad de gravámenes que imperaba entre la Federación y los Estados respecto al establecimiento del gravamen a las operaciones industriales y comerciales.<sup>168</sup>

---

<sup>163</sup> *Ibidem.*

<sup>164</sup> *Ibidem.*

<sup>165</sup> *Idem.*, p. 208.

<sup>166</sup> *Ibidem.*

<sup>167</sup> *Cfr.* Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, p. 487; Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 208.

<sup>168</sup> *Cfr.* Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op. cit.*, pp. 200-202; Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, p. 487.

Se dice que el impuesto del timbre existe como un verdadero impuesto desde el punto de vista formal y legal, pero desde el punto de vista material o por la fuente, el impuesto del timbre no existe como tal, sino que es un medio material para comprobar el pago de diversos impuestos.<sup>169</sup>

De igual forma, Sáinz de Bujanda señala que "...el impuesto del timbre puede concebirse desde dos puntos de vista; primero, como medio de pago de otros impuestos, y segundo, como medio de pago del propio impuesto y que recibe la denominación de "timbre" debido a la manera tradicional de hacerse efectivo a través del papel sellado o de las estampillas."<sup>170</sup>

Por lo que, se presenta el problema respecto a la naturaleza directa o indirecta de este tipo de imposición; ya que de acuerdo a la forma de pago de estos impuestos es de considerarse que puede variar la esencia del impuesto del timbre. Sin embargo, en México se trata de un auténtico impuesto derivado de la Ley de Ingresos de la Federación, con una ley específica que lo regula y con sus propias características que lo distinguen de los demás tributos; en consecuencia, constituye un verdadero impuesto y no un medio de pago, además de tratarse de un impuesto indirecto toda vez que quien adquiere los timbres o estampillas es un sujeto y quien realmente lo paga es otro.

El impuesto del timbre fue exclusivamente federal, toda vez que en el artículo 102 de la última Ley del Timbre se establecía la facultad exclusiva de la Federación para emitir estampillas y la prohibición a los Estados, Municipios y particulares para emitir papel sellado y cobrar impuestos por medio de estampillas, fajillas o marbetes.<sup>171</sup>

Lo anterior, en relación con lo dispuesto en el artículo 117, fr. III de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que, hasta la fecha, establece que los Estados no pueden en ningún caso acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado.

No obstante lo anterior, algunos Estados como Puebla, Morelos y el Distrito Federal establecieron un impuesto al timbre en su Ley de Ingresos a través de marbetes adquiridos por convenio con la Secretaría de Hacienda, lo anterior fue calificado de inconstitucional, pero aún así algunos Estados lo adoptaron.<sup>172</sup>

El gravamen en estudio se cubría adhiriendo y cancelando estampillas en los documentos que se expedían para documentar una determinada operación a través de diferentes cuotas; por lo que, el pago de este impuesto se realizaba a través de timbres cuyo valor debería estar de acuerdo con la tarifa y clase de acto, documento o contrato de que se tratara; dicho pago debería efectuarse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la celebración del acto o elaboración del documento.<sup>173</sup>

<sup>169</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 209.

<sup>170</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *El impuesto del Timbre*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944, p. 32.

<sup>171</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 210.

<sup>172</sup> *Idem.*, p. 211.

<sup>173</sup> Cfr. Alberto Parás Pagés y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, p. 199.

Este impuesto en estudio gravaba los actos jurídicos como la adjudicación, avalúo (excepto los practicados por funcionarios públicos, en juicios penales y oficinas de Hacienda), concesiones, permisos y autorizaciones, dación de pago, legalización de firmas, certificado o certificación, protocolo, protocolización y registro de título profesionales. Los documentos relativos a cartas de naturalización, finiquito, minuta de contrato, recibo, planilla de costas y testimonios; y los contratos como los de arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles, la cesión onerosa, compraventa, depósito, mandato, promesa de contrato, sociedades civiles y subrogación convencional.<sup>174</sup>

La Ley General del Timbre de 1875 y sus posteriores reformas, fue duramente criticada debido a que "...ni siquiera se cumplía con el requisito mínimo de establecer tarifas proporcionales, sino que gravaba con una tasa menor conforme aumentaba la suma de la operación sujeta al impuesto. Razón por lo que se acentuó el efecto regresivo; y en consecuencia, se gravaba en exceso a los causantes de menores recursos y se beneficiaba a los de mayores ingresos, con ello se provocó la contradicción al principio de capacidad contributiva por la falta de medición objetiva de dichas tarifas, por lo que se obligó posteriormente al establecimiento de las tasas progresivas..."<sup>175</sup>, sin que llegara a significar que las leyes siguientes hubieran superado el problema de una medición objetiva de la propia capacidad contributiva.

Otro de los problemas que se presentaron durante la vigencia de este impuesto consistió en la serie interminable de adiciones al articulado de la Ley del Timbre, lo que llegó a provocar que esta Ley gravara, tanto contratos civiles como mercantiles, recibos y documentos; se calcula que dicha ley establecía más de cincuenta gravámenes.<sup>176</sup>

Desde fines del siglo XIX hasta la época de los Presidentes Cárdenas y Ávila Camacho, la reforma de la Ley del Timbre se transforma en bandera política y pese a las deficiencias e injusticias de este tributo se tomó como parte de los programas de gobierno hasta que se logra en las tres convenciones fiscales escuchar el clamor nacional y precisar su declive respecto a los actos mercantiles a través de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.<sup>177</sup>

El estudio de este tributo ha sido de gran interés, en virtud de que a través de su análisis, se ha llegado a conocer el inicio de la evolución de los impuestos indirectos en México; y este impuesto en particular, es el parteaguas de la marcada influencia de la imposición indirecta en México.

<sup>174</sup> Para un estudio pormenorizado al respecto, véase Porras y López, Armando, *op.cit.*, pp. 219-231.

<sup>175</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *El impuesto...*, *op. cit.*, p. 54.

<sup>176</sup> *Ibidem.*

<sup>177</sup> *Cfr.* Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 487.

## B. Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

A fines del siglo XIX y principios del siglo XX, la Hacienda Pública de México recaudaba los ingresos indispensables para cubrir el gasto público y con ello la satisfacción de los servicios públicos principalmente a través del impuesto del timbre;<sup>178</sup> asimismo, las presiones sociales que imperaban en el país, así como las dificultades y cargas que el gobierno establecía por medio de este gravamen eran consideradas cada vez más como bandera política y plan recaudatorio dentro del sistema tributario que dio lugar a continuas reformas y constantes adiciones al impuesto del timbre en lugar de cumplir con la promesa de su derogación, lo que provocó la manifestación de una serie de inconformidades a través de tres convenciones nacionales fiscales durante los años de 1925, 1932 y 1947.<sup>179</sup>

En la tercera convención nacional fiscal se precisaron las críticas más severas contra la Ley del Timbre en el sentido de que dicho tributo generaba una carga excesiva al integrar más de cincuenta gravámenes; y en específico, respecto a la compraventa mercantil e industrial, debido a que se imponían una serie de cargas administrativas como la obligación de expedir documentos innecesarios que limitaban el desarrollo de las actividades mercantiles, además de la obligación de adherir timbres en las facturas hacían más elevado el costo de las mercancías, que lejos de alentar el desarrollo de dichas operaciones constituían el motivo de frecuentes errores, aunado a la existencia de la tasa federal del 15% sobre impuestos locales y municipales.<sup>180</sup>

Lo anterior provocaba que el comercio y la industria se vieran en la disyuntiva consistente, o bien en cumplir plenamente con las disposiciones de la Ley del Timbre generando un gran perjuicio de sus operaciones mercantiles; o bien, el acelerar dichas transacciones para beneficio del negocio provocando que el cumplimiento de dicha Ley fuera en una mínima parte;<sup>181</sup> siendo que en la mayoría de los casos, "...se optó por lo último, pero entonces se fomentó la inmoralidad de los inspectores del timbre de la Secretaría de Hacienda, volviéndose verdaderos extorsionadores de las empresas por no cumplir totalmente con la Ley..."<sup>182</sup>

Frente a este grave problema, se empieza a gestar la creación de un nuevo impuesto que sustituyera al impuesto del timbre y es el 24 de diciembre de 1947 que se presenta ante el Congreso de la Unión la iniciativa de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, misma que fue aprobada el 1º de enero de 1948 con una tasa general del 3.3%, sustituyendo a la Ley del Timbre en relación con las operaciones mercantiles.<sup>183</sup>

Sin embargo, el impuesto sobre ingresos mercantiles fue duramente criticado por obtener, en un inicio, una recaudación menor que la que generaba el impuesto del timbre, además de calcularse sobre los ingresos totales y con tasas altas; razones por las que

<sup>178</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 153.

<sup>179</sup> *Idem.*, p. 154.

<sup>180</sup> *Ibidem.*

<sup>181</sup> *Ibidem.*

<sup>182</sup> *Ibidem.*

<sup>183</sup> *Idem.*, p. 156.

posteriormente, el 1° de enero de 1952, se publica una nueva Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles con la finalidad de adecuar el gravamen a las necesidades económicas, políticas y sociales del país, el cual estuvo vigente hasta 1979, pese a que dicha Ley siguió conservando básicamente la misma estructura de la ley inicial.<sup>184</sup>

El objeto de este impuesto radicaba en gravar los ingresos provenientes de la enajenación, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, comisiones y mediaciones; siendo necesario precisar, que este gravamen solamente lo causaban los comerciantes y los industriales que percibían los ingresos gravables, pero no las personas que ejecutaban simples operaciones civiles.<sup>185</sup>

El establecimiento de la tasa federal del 4% se aprobó a fines del año de 1972 como una de las más importantes modificaciones del impuesto sobre ingresos mercantiles junto a la coordinación con los gobiernos locales respecto a la administración y participación en los ingresos obtenidos de este gravamen.<sup>186</sup>

La tasa general del tributo era sobre el monto total de los ingresos gravables; sin embargo, existían tasas especiales del 5%, 10%, 15% y 30% sobre los ingresos derivados de la enajenación de vehículos de transporte, armas de fuego, relojes, joyas, prendas de vestir, perfumes y cristal cortado, entre otros, así como ingresos exentos, entre los que destacan los derivados de la venta de productos agrícolas, de bienes de activo fijo, los vendedores ambulantes y los ingresos de las instituciones de crédito derivados del curso normal de sus negocios.<sup>187</sup>

El impuesto sobre ingresos mercantiles se caracterizó por la multiplicidad de etapas en que se gravaba, lo que implicó que la carga del tributo recayera sobre cada operación de compraventa sucesiva que tuviera un determinado bien en el comercio; por lo que, el impuesto era causado en cada operación de compraventa durante el proceso de producción y comercio de un determinado artículo y el importe del impuesto provocaba el incremento del valor del bien.<sup>188</sup>

De lo anterior, se deriva que el impacto o incidencia del impuesto no fuera conocido cuando un determinado bien llegaba a manos del consumidor final, debido a que dependía del número de transacciones que hubiere tenido dicho artículo; por lo que, el precio que pagaba el consumidor final podía ser totalmente diferente a aquél que pagaba el intermediario o productor de la mercancía.<sup>189</sup>

Es decir, la manera en que fue diseñado el impuesto sobre ingresos mercantiles dio lugar a que se presentara el efecto acumulativo o de “cascada” relativo a la aplicación del impuesto sobre el valor total de un bien, independientemente de la etapa de producción y

<sup>184</sup> Cfr. Montemayor, Aurelio H. y Héctor López Leal, *Consideraciones acerca del impuesto al valor agregado en México*, México, 1980, p. 3; Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 155.

<sup>185</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 158.

<sup>186</sup> Cfr. Montemayor, Aurelio H. y Héctor López Leal, *op. cit.*, p. 3.

<sup>187</sup> *Idem.*, p. 5.

<sup>188</sup> Cfr. Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, p. 205.

<sup>189</sup> *Idem.*, p. 206.



distribución en que se encontrara;<sup>190</sup> en consecuencia, "...el impuesto sobre ingresos mercantiles no se pagaba por una sola vez, sino que era pagado por el industrial, el mayorista, el comerciante en pequeño y el último consumidor, ...teniéndose en cuenta que cada uno de los sujetos citados era consumidor respecto del anterior."<sup>191</sup>

Los impuestos acumulativos o con efectos en cascada producen piramidación, lo que implica generalmente la elevación de los costos; en otras palabras, este tipo de gravámenes no son neutrales para la producción y el comercio, en virtud de que causan un gravamen sobre gravamen, toda vez que en cada una de las múltiples etapas con las que se integran recae la carga del gravamen, es decir, el impuesto se genera en cada operación de compraventa sucesiva, lo que provoca que el importe del impuesto se refleje en un incremento del valor del bien y automáticamente el impuesto aumenta en cuantía en las etapas siguientes, y no por el porcentaje que representa respecto del valor de cada operación específica, sino por el incremento del precio que se produce en cada etapa.<sup>192</sup>

Este sistema de impuestos, "...al cobrarse en cada una de las ventas sucesivas, produce distorsiones en la carga final de productos similares, en virtud de que su incidencia no es uniforme al depender en parte de las características del sistema de comercialización; asimismo, favorece la integración vertical puesto que varias etapas del proceso de producción y comercialización se pueden realizar por una sola empresa."<sup>193</sup>

Como sujetos de este impuesto se consideraron a las personas físicas o morales que obtuvieran ingresos por las operaciones gravadas, siempre que estas últimas se realizaran o surtieran sus efectos en el territorio nacional, concediéndose a estos sujetos la facultad de repercutir el gravamen; lo anterior, provocaba la existencia de un elevado número de contribuyentes, que dado a la situación económica y social del país, se obligó a la celebración de convenios con los causantes menores de manera que éstos pudieran cubrir el impuesto con una cuota fija determinada con base en la estimación anual de sus ingresos.<sup>194</sup>

Es necesario señalar que fue considerada "...como base del impuesto, para la mayoría de los causantes, el ingreso total de las operaciones gravadas por la Ley, incluyendo el sobreprecio, los intereses o cualquier otra operación que lo aumente..., y el ingreso gravable se determina por los propios causantes, mismos que aplican la tasa del gravamen y el impuesto resultante se paga en efectivo, de manera mensual y mediante declaración que debe presentarse dentro de los veinte días siguientes al mes en que se obtuvieron los ingresos".<sup>195</sup>

<sup>190</sup> Cfr. Montemayor, Aurelio H. y Héctor López Leal, *op. cit.*, p. 3.

<sup>191</sup> Porras y López, Armando, *op. cit.*, p. 158.

<sup>192</sup> Cfr. Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op. cit.*, pp. 205 y 208.

<sup>193</sup> Montemayor, Aurelio H. y Héctor López Leal, *op. cit.*, p. 4.

<sup>194</sup> *Ibidem*. Se puede afirmar, que éste fue el antecedente de lo que actualmente, a partir del 1º de enero de 2004, se reguló respecto al Régimen de Pequeños Contribuyentes en materia del impuesto al valor agregado, al establecerse una cuota mensual con base en los ingresos del ejercicio inmediato anterior.

<sup>195</sup> *Ibidem.*, pp. 4-5.

El impuesto sobre ingresos mercantiles existió en México con una serie de fallas en su diseño, y que a pesar de los esfuerzos vertidos por hacerlo más ágil y eficaz, no se logró perfeccionar debido a deficiencias con que fue diseñado como lo fue la falta de neutralidad y el efecto en "cascada" por el hecho de que un mismo producto al pasar por las diversas etapas de comercialización, el consumidor final terminaba pagando en total un monto diferente de impuesto, produciéndose así, inequidad por la tributación diferencial del mismo producto.

No obstante, este tributo fue uno de los impuestos que recaudó un gran porcentaje de los ingresos que el Estado requería para satisfacer las necesidades colectivas mediante los servicios públicos; pero en cambio, fue uno de los impuestos que más encareció las subsistencias del país debido a la repercusión e inequidad que lo caracterizó.<sup>196</sup>

Pese a lo antes señalado, se establece "...como ventaja de los impuestos acumulativos el hecho de que puede lograrse una buena recaudación estableciendo tasas bajas, además de eliminar el impacto psicológico negativo sobre el causante."<sup>197</sup>

En conclusión, el impuesto sobre ingresos mercantiles que estuvo vigente en México durante el periodo comprendido de 1948 a 1979, se caracterizó por ser un impuesto acumulativo por sus efectos en cascada, por la multiplicidad de etapas, la incidencia o impacto desconocido y la piramidación del gravamen dentro del precio del producto, teniendo como efecto la elevación de los costos y la no neutralidad del gravamen.

El estudio del impuesto sobre ingresos mercantiles resulta de vital importancia en virtud de que constituye el preámbulo hacia el estudio del impuesto al valor agregado como experiencia mexicana, máxime si se acogen tanto las ventajas como desventajas que se plantearon durante su vigencia.

### **C. Otras formas de imposición indirecta.**

Antes de la entrada en vigor del impuesto al valor agregado, existían en México una serie de impuestos indirectos vigentes en la mayoría de las entidades federativas, que a partir del 1º de enero de 1980, algunos quedaron abrogados y muchos otros suspendieron su vigencia a través de los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en atención a que gran parte de los objetos gravables de estos impuestos habían sido absorbidos por el IVA, y su no suspensión o abrogación provocaría una doble o múltiple imposición y una excesiva carga tributaria para el contribuyente como consecuencia de la abundancia de gravámenes.

La multiplicidad de impuestos indirectos vigentes hasta 1979, "...no sólo determinaban pobreza en la canalización de recursos del Estado, sino que se constituían en verdaderas murallas en contra de la actividad económica,"<sup>198</sup> además de la complejidad que ello

<sup>196</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *op.cit.*, pp. 161-163.

<sup>197</sup> Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, p. 208.

<sup>198</sup> Retchkiman, Benjamin, *Política Fiscal Mexicana*, Textos Universitarios, UNAM, México, 1979, p. 124.

implicaba en su debido cumplimiento, en la recaudación y el control respecto a la inmensa cantidad de gravámenes existentes, más aún si se considera que cada uno de los impuestos indirectos tenía una ley específica que los regulaba, lo que originaba un complicado sistema fiscal.

Toda vez que, la creación de esta cadena inacabable de impuestos indirectos que materialmente gravaban cuantos bienes, productos, actividades y servicios pudieran existir, fue con el intento de obtener recursos, pero dicho intento fracasaba constantemente debido a que no se tomaba en cuenta ninguna técnica, ni estudio realizado y se procedía como si los fenómenos económico-jurídicos pudieran ser controlados por leyes no económico-jurídicas.<sup>199</sup>

Con el fin de modificar la complicada estructura tributaria del país, se establece a partir de 1948 el impuesto sobre ingresos mercantiles y se llegó a la conclusión de invitar a los Estados de la Federación a que eliminaran sus gravámenes al comercio y a la industria, además de coordinarse sobre la base del impuesto federal, para que éste se cobrara en todo el país;<sup>200</sup> lo anterior como un primer acercamiento de unificación, porque fue hasta 1979 cuando la abrogación o suspensión de la diversidad de impuestos indirectos resultó de la adhesión de los estados federados al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través del cual se reordena la captación y redistribución de los recursos fiscales.<sup>201</sup>

Razón por la que, en los anexos 1, 4 y 5 del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se contemplan los impuestos estatales y municipales que las entidades federativas se obligaron a dejar de cobrar en sus territorios para quedar incluidos dentro del campo de aplicación del impuesto al valor agregado. Asimismo, en el anexo 3, relativo al Sistema Alimentario Mexicano, se especifican los diferentes impuestos que los Estados firmantes se obligan a dejar en suspenso, gravámenes que se incorporan dentro de las modificaciones que sufre el impuesto al valor agregado en diciembre de 1980 y que entra en vigor el 1º de enero de 1981, además de que dichas reformas introdujeron la tasa del 0% a texto de Ley, lo que ocasionó que varios de los conceptos contemplados como exenciones pasaran a formar parte del adicionado artículo 2-A de la LIVA.<sup>202</sup>

Con la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado algunos impuestos fueron abrogados, otros fueron retomados por la LIVA y otros fueron absorbidos con posterioridad por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; por lo que, a continuación se describe de manera general y enunciativa más no limitativa los 309 impuestos indirectos vigentes hasta antes de 1980.

<sup>199</sup> *Ibidem*.

<sup>200</sup> *Idem.*, p. 125.

<sup>201</sup> Cfr. Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, p. 204; Ramírez Soltero, Yolanda Cristina y otros, *Simposium sobre alternativas fiscales 1999*, "Impuestos Indirectos", Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., p. 4.

<sup>202</sup> Cfr. Morales Hernández, José Ramón, *¿Nuevo Federalismo o Aplicación del Modelo de la Gravación Patrimonial y Distribución Competencial en una Federación?*, Anexo a Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997, pp. 15-18.

**IMPUESTOS VIGENTES HASTA 1979<sup>203</sup>**

1. Especial sobre operaciones de compraventa de aceites.	149. Para la Universidad Autónoma de Zacatecas. Se deja de percibir en la medida en que se derogan los impuestos estatales.
2. A la industria agropecuaria.	150. A la explotación de espectáculos, diversiones, juegos, aparatos mecánicos, loterías y la obtención de premios en apuestas permitidas.
3. A la agricultura y a la ganadería.	151. A los espectáculos públicos.
4. Contribución para la investigación de nuevos pastos, suplementación de ganado y mejora de pies de cría.	152. Sobre espectáculos públicos.
5. Producción agrícola.	153. Sobre espectáculos públicos.
6. Sobre la venta de productos agropecuarios.	154. Al consumo de la gasolina.
7. Sobre la venta de productos agropecuarios.	155. A las ventas de gasolina y demás productos derivados del petróleo que se efectúan en el Estado.
8. Sobre la venta de productos agropecuarios.	156. Especial sobre operaciones sobre compraventa de gasolina y derivados del petróleo.
9. Sobre aguas envasadas.	157. Sobre adquisición de primera mano de gasolina y derivados del petróleo.
10. Sobre aguas envasadas y refrescos.	158. Sobre 0.03 centavos por litro de gasolina.
11. Sobre compraventa de primera mano, de aguas gasosas y computas en los casos que se perciba participación federal.	159. 2% sobre ingresos brutos por venta de gasolina.
12. De bebidas alcohólicas al coqueo.	160. Sobre primera venta de gasolina, grasas, fabricantes y demás derivados del petróleo.
13. Sobre alcohol y bebidas alcohólicas.	161. Sobre venta de gasolina.
14. De bebidas alcohólicas al coqueo.	162. Sobre venta de gasolina y demás derivados del petróleo.
15. Sobre bebidas alcohólicas.	163. Sobre venta de gasolina y demás productos derivados del petróleo.
16. Sobre alcoholes y aguardientes.	164. Sobre venta de gasolina y derivados del petróleo, destinados al consumo en el Estado.
17. Sobre alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas.	165. Sobre venta de segunda mano de gasolina y demás derivados del petróleo.
18. Sobre adquisición de alcohol.	166. A la enajenación, sacrificio y tenencia de ganado.
19. Sobre almacenes y expendios de bebidas alcohólicas.	167. Sobre compraventa de ganado.
20. Sobre la ampliación, envasamiento o transformación de alcohol o bebidas de contenido alcohólico.	168. Sobre compraventa, permuta o sacrificio de ganado y productos de ganadería.
21. Sobre enajenación de alcohol.	169. Sobre compraventa de ganado y sus esquilmos.
22. Sobre enajenación de alcohol, vinos, mostos, licores, aguardientes y demás bebidas alcohólicas.	170. Sobre compraventa de ganado vacuno y sus esquilmos.
23. Sobre ingresos por la enajenación o expendio de bebidas alcohólicas en botella cerrada o al coqueo y de aguardiente a granel de segunda o ulteriores manos.	171. Sobre explotación ganadera.
24. Sobre elaboración de alcoholes, aguardientes, tequilas, mezcales, zotoles y similares.	172. Sobre la ganadería.
25. Sobre elaboración y adquisición de bebidas alcohólicas.	173. Sobre manzana de ganado lanar y cabrío.
26. Sobre expendio de alcohol y bebidas alcohólicas, excepto cerveza.	174. Sobre manzana de ganado y otros animales.
27. Sobre expendios, almacenes y porteo de alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas, excepto cerveza.	175. Sobre sacrificio de ganado.
28. Sobre expendios de bebidas alcohólicas.	176. Sobre sacrificio de ganado fuera de ramos municipales.
29. Sobre expendios, almacenes y porteo de alcohol y bebidas alcohólicas.	177. Sobre sacrificio de ganado y aves.
30. Sobre expendios de pulque.	178. Sobre venta y explotación de ganado, aves y colmenas.
31. A los expendios de bebidas alcohólicas, excepto cerveza y los vinos de mesa elaborados con uvas frescas del país.	179. Sobre compraventa de ganado (exportación).
32. A los ingresos de expendios y almacenes de alcohol y bebidas alcohólicas.	180. Sobre la ganadería (en los casos en que el ganado se exporte).
33. Expendio de bebidas alcohólicas, excepto cerveza.	181. Sobre semillas alimenticias (exportación).
34. Expendio de bebidas alcohólicas.	182. A la desfibración de henequén y cualesquiera otra fibra que provenga de plantas o frutos.
35. Sobre compraventa de alcohol y bebidas alcohólicas.	183. A la elaboración de henequén y cualesquiera otra fibra que provengan de plantas o frutos.
36. A la compraventa de primera mano de alcohol y bebidas alcohólicas, excepto cerveza.	184. Sobre honorarios.
37. Sobre compraventa de segunda o ulteriores manos de alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas.	185. Sobre honorarios por actividades profesionales.
38. Sobre compraventa o adquisición y tenencia de alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas, excepto cerveza.	186. Sobre honorarios por actividades profesionales y ejercicios lucrativos.
39. Sobre compraventa de primera mano de alcohol, tequila, mezzal, aguardientes regionales y otras bebidas alcohólicas.	187. Sobre honorarios por actividades profesionales y ejercicios lucrativos.
40. Sobre compraventa de primera mano de alcoholes, aguardientes, tequilas, mezcales, zotoles, y similares y vinos y licores.	188. Sobre ingreso por venta de primera mano de hortalizas y frutas.
41. Sobre compraventa de alcoholes, aguardientes y bebidas alcohólicas en general.	189. Sobre hospedaje.
42. Especial sobre operaciones de compraventa de alcoholes y aguardientes.	190. Especial sobre operaciones de compraventa de huaraches.
	191. 6 al millar por importaciones.
	192. A la industria.

<sup>203</sup> *Idem*, pp. 19-28.

43. Sobre compraventa o adquisición y tenencia de alcohol y bebidas alcohólicas.	193. A la industria arrocera.
44. Sobre elaboración de alcohol o aguardiente, azúcar y masebado que efectúen los ingenios.	194. A la industria y al comercio.
45. Sobre operaciones subsecuentes de alcohol, aguardientes y bebidas alcohólicas.	195. De actos, contratos e instrumentos notariales.
46. A los porteadores de alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas.	196. A instrumentos públicos y operaciones contractuales.
47. Sobre producción de alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas excepto cerveza.	197. Sobre instrumentos públicos y operaciones contractuales.
48. Sobre producción de alcohol y bebidas alcohólicas.	198. Sobre instrumentos públicos y privados.
49. Sobre producción de alcoholes.	199. Sobre negocios jurídicos e instrumentos notariales.
50. Sobre la producción de alcohol, tequila, mezcal, aguardientes regionales y otras bebidas alcohólicas.	200. A los juegos permitidos.
51. Sobre la producción de alcohol, mezcales y aguardientes.	201. Sobre juegos permitidos.
52. Sobre producción, ampliación, envasamiento o transformación de alcohol y bebidas alcohólicas.	202. Sobre juegos permitidos, explotación de aparatos mecánicos, electromecánicos y fonoelectromecánicos.
53. Sobre producción y compraventa de primera mano de alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas.	203. Sobre juegos permitidos, rifas, sorteos y loterías.
54. Sobre producción y compraventa de bebidas alcohólicas.	204. Sobre juegos permitidos y aparatos mecánicos, electromecánicos y fonoelectromecánicos.
55. A la producción y destilación de alcoholes, aguardientes, mostos y bebidas alcohólicas.	205. Sobre juegos permitidos y apuestas permitidas.
56. Sobre producción, distribución y venta de alcohol y sobre expendios de bebidas alcohólicas.	206. Sobre juegos y apuestas permitidas y sobre rifas, loterías y sorteos.
57. A la producción y venta de alcohol, aguardientes y bebidas alcohólicas.	207. Sobre juegos permitidos y sobre apuestas permitidas.
58. Sobre producción y compraventa de primera mano y subsecuentes de alcohol y aguardiente.	208. A la distribución o venta de leches envasadas.
59. Sobre producción y destilación de alcoholes, aguardientes, mostos y bebidas alcohólicas.	209. Sobre licencias municipales.
60. Sobre producción o elaboración de alcohol, azúcar y mieles.	210. Sobre loterías, rifas y sorteos.
61. Sobre producción de alcohol, enajenación de alcohol o aguardiente destinado a la elaboración de bebidas alcohólicas y por el expendio de bebidas alcohólicas en botella cerrada o al coqueo.	211. Sobre loterías, rifas y sorteos permitidos.
62. Sobre producción y venta de bebidas alcohólicas y alcohol	212. Sobre loterías, rifas, sorteos y concursos.
63. Sobre producción de alcohol, aguardiente y similares.	213. Sobre rifas y loterías.
64. Sobre venta de alcohol.	214. Sobre explotación de mármol, cantera, caliza y arena.
65. Sobre venta de alcohol y aguardiente.	215. De mercados.
66. Venta de bebidas alcohólicas.	216. Estatal a los ingresos mercantiles. Se deroga parcialmente, para dejar de gravar los ingresos obtenidos en restaurantes, cafés, fondas, loncherías y cocinas económicas, tendajones, estancillos, misceláneas, compra y venta de hielo, constructores, comitistas y subcontratistas de inmuebles por obras públicas, derivados de contratos celebrados con la federación, estados y municipios.
67. Venta de alcohol.	217. Estatal sobre ingresos mercantiles.
68. Sobre venta de bebidas alcohólicas al coqueo.	218. Local sobre ingresos mercantiles.
69. Sobre ingresos de la venta de bebidas alcohólicas en botella cerrada.	219. Sobre actividades mercantiles e industriales.
70. Sobre compraventa de algodón en pluma o semilla de algodón.	220. Sobre actos, operaciones civiles e mercantiles.
71. Del desepite de algodón.	221. Sobre actos y operaciones mercantiles e industriales.
72. Sobre desepite de algodón.	222. Sobre operaciones mercantiles especiales.
73. Sobre desepite de algodón en hueso o en rama.	223. Sobre ingresos mercantiles.
74. A la industria algodocera.	224. Sobre ingresos mercantiles y la industria.
75. Contribución por junta para el progreso y bienestar.	225. Sobre operaciones civiles.
76. Para la asistencia social.	226. Sobre operaciones accidentales.
77. Sobre la avicultura.	227. Especial sobre operaciones de compraventa de patente comercial.
78. Sobre compraventa de mieles incristalizables.	228. A la compraventa de desperdicios de papel, cartón y cartoncillo.
79. A la panela, piloncillo y miel de caña.	229. Sobre compraventa de segunda mano de pescados y mariscos.
80. Sobre producción de azúcar, panela o piloncillo y mieles incristalizables.	230. Sobre compraventa se segunda o ulteriores manos de pescados y mariscos.
81. Sobre producción de azúcar, piloncillo, mieles cristalizables e incristalizables	231. A la industria congeladora de mariscos.
82. Sobre producción de azúcar, piloncillo y mieles cristalizables e incristalizables	232. 2% sobre ventas de petróleo gasolina y derivados.
83. A la producción de azúcar y similares.	233. Sobre pieles no curtidas.
84. A la producción y a la compraventa de primera mano de azúcar, piloncillo y mieles cristalizables e incristalizables.	234. Sobre plantas de beneficio y establecimientos metalúrgicos.
85. A la producción y compraventa de primera mano de azúcar, piloncillo y mieles incristalizables. Se deroga parcialmente para dejar de gravar la producción y compraventa de mieles incristalizables.	235. Predial a las plantas de beneficio y establecimientos metalúrgicos. Se deroga parcialmente el impuesto para dejar de considerar el valor de las maquinarias.
86. Sobre adquisición de bienes muebles no afectos al impuesto sobre actividades mercantiles.	236. Predial sobre plantas de beneficio y establecimientos metalúrgicos.
	237. Sobre empresas porteadoras de personas o cosas.
	238. Sobre primas, premios y regalías.
	239. Al ejercicio de profesiones.
	240. Al ejercicio de profesiones liberales, artísticas e innoimadas.
	241. Sobre el ejercicio de profesiones, artes y oficios.
	242. Sobre el ejercicio de profesiones y ocupaciones lucrativas.
	243. Sobre el ejercicio de profesiones y actividades lucrativas.
	244. Sobre el ejercicio de profesional o actividades lucrativas
	245. Sobre el ejercicio profesional y de quienes ejerzan actividades lucrativas.
	246. Sobre honorarios por actividades profesionales y ejercicios

87. Sobre adquisición de bienes muebles no afectos al impuesto sobre ingresos mercantiles.	lucrativos.
88. Sobre productos del arrendamiento de bienes inmuebles.	247. Sobre ingresos de profesionistas y de quienes ejerzan actividades lucrativas.
89. Sobre arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles.	248. Sobre ingresos por el ejercicio de profesiones y actividades lucrativas.
90. Sobre arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles.	249. Sobre profesiones y actividades lucrativas.
91. Sobre la explotación de cal, arena y piedra.	250. Sobre profesiones y actividades lucrativas. Se deroga parcialmente para dejar de gravar los ingresos percibidos por desarrollar actividades lucrativas.
92. Contribución para la conservación de caminos vecinales, fondo comunal y junta local de caminos vecinales.	251. Sobre profesiones y ejercicios lucrativos.
93. Sobre capitales invertidos con garantía de inmuebles.	252. Sobre profesiones y oficios.
94. Sobre producto de capitales.	253. Sobre el uso de fachadas, azoteas, bardas o cualquier otro sitio visible para anuncios comerciales.
95. Sobre el producto de capitales impuestos.	254. Sobre erogaciones por concepto de publicidad o propaganda.
96. Sobre el producto de inversión de capitales.	255. Sobre remuneraciones al trabajo personal.
97. Sobre el producto de inversión de capitales.	256. Sobre remuneraciones al trabajo personal en forma permanente.
98. Sobre el producto de capitales.	257. Sobre la compraventa de sombreros de palma.
99. Sobre el producto de inversión de capitales.	258. Sobre traslación de dominio.
100. Sobre productos o rendimientos de capital.	259. Sobre traslación de dominio de inmuebles.
101. Sobre productos o rendimientos de capital.	260. Sobre traslación de dominio, promesa de compraventa, y sobre el contrato de mandato.
102. Sobre productos o rendimientos de capitales invertidos.	261. Sobre traslación de dominio y otras operaciones con bienes inmuebles.
103. Sobre rendimientos de capitales. Se modifica para adecuarlo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	262. Sobre traslación de dominio y otras operaciones con bienes inmuebles o derechos reales.
104. Sobre rendimientos de capital y contratos aleatorios.	263. Sobre traslado de dominio, de bienes muebles e inmuebles.
105. Sobre productos o rendimientos de capital y otros ingresos.	264. Sobre transmisión de dominio.
106. Contribución para la realización del programa de carreteras especiales, U.G.R.S. caminos ganaderos.	265. Sobre transmisiones patrimoniales.
107. Sobre producción y sobre compraventa o adquisición de primera mano de cemento.	266. Sobre erogaciones jurídicas.
108. A la cera y miel de abeja.	267. Al turismo.
109. A la compraventa de chatarra, desperdicio de metales y similares.	268. Sobre vehículos.
110. Al comercio y a la industria.	269. Sobre vehículos de motor que no consuman gasolina.
111. Sobre el comercio y la industria.	270. A la compraventa de vehículos y bienes muebles
112. Sobre comercio y la industria.	271. Arrendamiento de toda clase de vehículos de propulsión mecánica y maquinaria agrícola.
113. General al comercio, la industria y la agricultura.	272. Compraventa entre particulares de vehículos de propulsión mecánica y maquinaria agrícola.
114. Al comercio y a la industria en general.	273. Sobre enajenación de automóviles, camiones y demás vehículos de motor.
115. Especial de compraventa en general.	274. Sobre enajenación de automóviles, camiones y demás vehículos de motor que se realicen entre particulares.
116. Sobre la compraventa de primera mano.	275. Sobre compraventa de automóviles y vehículos de motor.
117. Sobre compraventa de primera mano.	276. Sobre compraventa de automóviles y demás vehículos de motor.
118. Sobre compraventa y operaciones similares.	277. Sobre compraventa de vehículos de motor
119. Contratista del sector público.	278. Sobre compraventa de vehículos de motor entre particulares.
120. Sobre los ingresos de contratistas de obras para el sector público.	279. Sobre enajenación de vehículos de motor.
121. Sobre compraventa de primera mano de diversos materiales para la construcción.	280. Sobre tenencia o uso de vehículos.
122. Al ejercicio de diversiones liberales, artísticas e inominadas.	281. Sobre traslado de dominio de automóviles, camiones y demás vehículos de motor.
123. Sobre diversiones.	282. Sobre traslación de dominio de vehículos.
124. Sobre diversiones públicas.	283. Sobre traslado de dominio de vehículos. Se modifica para adecuarlo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
125. Sobre diversiones, espectáculos y juegos permitidos.	284. Ventas accidentales.
126. Sobre diversiones y espectáculos públicos.	285. Adicionales.
127. Sobre diversiones y espectáculos públicos, juegos permitidos por la Ley y aparatos electromecánicos.	286. Adicional de comité estatal de fomento y defensa de la ganadería.
128. Sobre diversiones y espectáculos públicos para la asistencia pública.	287. Adicional para la educación media y superior.
129. Sobre diversiones y espectáculos públicos, rifas y loterías.	288. Adicional para la construcción de caminos y carreteras.
130. Sobre diversiones, espectáculos públicos y aparatos electromecánicos.	289. Adicional para el fomento educativo y asistencia social.
131. Sobre diversiones, espectáculos públicos y aparatos fonoelectromecánicos.	290. Adicional para la Unión Ganadera Regional de Sonora Contribución para el fomento a la industria pecuaria.
132. Sobre diversiones, espectáculos públicos y aparatos mecánicos.	291. Adicional para carreteras y construcción de edificios escolares.
133. Sobre diversiones, espectáculos públicos y juegos permitidos.	292. Adicional para fomento de construcción de caminos.
134. Sobre diversiones, espectáculos públicos y juegos permitidos.	293. Adicional para el fomento turístico.
135. Sobre diversiones y espectáculos públicos y sobre aparatos mecánicos accionados con monedas o fichas.	294. Adicional de 4%.
136. Sobre diversiones y espectáculos públicos y sobre aparatos mecánicos accionados con monedas o fichas.	295. Adicional de 5%.
137. A los aparatos fonoelectromecánicos, electromecánicos y amplificadores de sonido.	296. Adicional de 10%.
138. A los salones de baile y bailes públicos de paga.	

139. A sinfonolas, carros de sonido, aparatos mecánicos y electromecánicos, billares y boliches.	297. Adicional de 15%.
140. Sobre venta en el Distrito Federal de boletas o de tarjetas de derecho de apartado para diversiones y espectáculos públicos foráneos.	298. Adicional 20% municipal.
141. Para la educación media y superior, sobre la adquisición de bienes y servicios.	299. Adicional de 21%.
142. Para la educación superior y fomento al turismo.	300. Adicional de 25% sobre los ingresos que obtengan las oficinas recaudadoras por el impuesto general al comercio, la industria y la agricultura.
143. Para la educación universitaria.	301. Adicional para asistencia social y construcción de escuelas.
144. Para el fomento de la educación pública en el Estado.	302. Adicional para el fomento a la educación.
145. Para el fomento de la educación.	303. Adicional de varios Estados.
146. Para el fomento de la educación pública en el Estado, para caminos y servicios sociales.	304. Extraordinarios.
147. Para el sostenimiento de la Universidad de Sonora.	305. De la contribución estatal.
148. Para la Universidad Autónoma de Nayarit.	306. Especial del Estado.
	307. Gravámenes diversos.
	308. Otros giros gravados.
	309. Sobre ingresos diversos.

\* Los impuestos que aparentemente aparecen repetidos se refieren a impuestos vigentes en distintos Estados, por tal razón se incorporan como impuestos diferentes e independientes unos de otros.

\* La presente tabla se obtuvo del estudio realizado por el Mtro. José Ramón Morales Hernández en su trabajo de análisis de los anexos del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En la tabla anterior se plasman los 309 impuestos indirectos vigentes hasta 1979; sin embargo, es importante precisar que algunas leyes que regulaban algunos de los tributos vigentes en esa época quedaron abrogadas con la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado como: la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes; Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano y Alfombras, Tapetes y Tapices; Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama; Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados; Decreto por el cual se fija el Impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interno del país; Ley del Impuesto a la Producción de Cemento; Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos; Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras, Pulidoras; Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule; Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio y Televisión; Ley del Impuesto de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o de Cristal; Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes; Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las Entradas Brutas de los Ferrocarriles; Decreto que establece un Impuesto sobre Aguas de Propiedad Nacional de la Producción de Fuerza Motriz; Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal; Ley del Impuesto y Derechos a la Explotación Pesquera; entre otras.<sup>204</sup>

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado quedaron incorporadas 26 leyes que gravan el consumo, tales como: Ley sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación; Ley del Uso de Aguas de Propiedad Nacional; Ley sobre el Consumo de Algodón; Ley sobre la Renta de Gasolina, entre otras.<sup>205</sup>

De igual forma, con el establecimiento del impuesto al valor agregado se provocó la creación de nuevas disposiciones, debido a que fueron abrogadas aquellas leyes fiscales federales destinadas a la regulación de gravámenes como el consumo y los tratos preferenciales o sobregravaciones para algunos productos en especial que estuvieron

<sup>204</sup> Victoria Maldonado, Héctor José, *Los Impuestos Federales en México, evolución histórica 1957-1994*, volumen 2, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997, pp. 359-361.

<sup>205</sup> *Ibidem*.

vigentes hasta 1979; de ahí, surge la necesidad de crear leyes como: la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos; la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; y la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao y Otros Bienes, con el fin de que fueran absorbidos los gravámenes regulados por leyes abrogadas.

Dichas leyes también absorbieron una serie de impuestos que quedaron abrogados con el advenimiento del IVA para quedar como sigue:

- A. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios absorbió:
  - Compraventa de Primera Mano de Refrescos y Aguas Envasadas.
  - Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.
  - Producción y Consumo de Cerveza.
  - Venta de Gasolina.
  - Tabacos Labrados.
  - Los Seguros de Vida.
  - Servicios Telefónicos.
  
- B. La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao y Otros Bienes contempló:
  - Ley del Impuesto sobre operaciones de compraventa de primera mano de cacao que se produzca en el territorio nacional, o de los productos derivados de su industrialización cuando no se venda en estado natural.
  - Decreto que establece el Impuesto sobre operaciones de compraventa de primera mano de Ixtle de Palma o de Lechuguilla que se produzcan en territorio nacional.
  - La adquisición de azúcar, mieles incristalizables y las que se asimilen a estas, alcohol, cabezas y colas provenientes de cañas de azúcar.<sup>206</sup>

Por lo tanto, con la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se reestructuraron y crearon diversas leyes tratando de lograr una ordenación de técnica jurídica que diera cabida a la supresión de la tan compleja normatividad que México tenía hasta 1979.

En este apartado tratamos de abarcar a grandes rasgos todas y cada una de las formas de imposición indirecta vigente hasta antes de la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que una explicación exhaustiva de cada uno de los gravámenes sería tema de un trabajo exclusivo al respecto; sin embargo, la enunciación de estos impuestos nos demuestra la marcada importancia que siempre ha tenido la imposición indirecta en el sistema tributario mexicano.

---

<sup>206</sup> Cfr. Morales Hernández, José Ramón, *op. cit.*, pp. 31-33.



### III. Naturaleza del Impuesto al Valor Agregado en México.

Este capítulo constituye una parte fundamental y esencial de la investigación, debido a que el impuesto al valor agregado integra la base técnica del presente trabajo, en virtud de que el objeto de la investigación radica en el estudio del mecanismo de acreditamiento como forma de determinación de dicho impuesto. En consecuencia, resulta necesario analizar y entender la naturaleza del impuesto al valor agregado, a efecto de lograr la comprensión de la fuente, para posteriormente, y una vez comprendida la base de estudio, estar en aptitud de entender el mecanismo de acreditamiento como objeto de la investigación.

En este apartado de la investigación corresponde analizar el concepto, características, tipos y estructura del impuesto al valor agregado, con la intención de conocer sus ventajas y desventajas, además de la repercusión que las características de este impuesto puedan generar en el mecanismo de acreditamiento; amén de obtener una amplia referencia del impuesto al valor agregado, y así, lograr una verdadera crítica, con el fin de proponer las bases para su mejor funcionamiento.

#### A. Concepto.

Como forma de imposición indirecta, el impuesto al valor agregado constituye un concepto relativamente nuevo, por lo que es considerado como un impuesto moderno derivado de la evolución de los impuestos a las ventas; se dice que el impuesto al valor agregado surge con la intención de superar las distorsiones de las que adolece la imposición a las ventas "tipo cascada" o con efectos acumulativos al provocar una sobre imposición de los productos, además de tratar de evitar la posible evasión que puede llegar a generar, situación que hasta la fecha se sigue analizando en cualquier forma de imposición.

Antes de abordar la conceptualización del impuesto al valor agregado, resulta interesante conocer los orígenes y la manera en que ha evolucionado hasta nuestros días este tipo de imposición, por lo que a continuación se describe la génesis del impuesto al valor agregado.

El impuesto al valor agregado fue propuesto por primera vez en Europa por el Alemán Carl Friedrich Von Siemens en 1919 a través de una teoría denominada "el ennoblecimiento del impuesto sobre el volumen de ventas" (*refined turnover tax*), con el propósito de eliminar la distorsión en el impuesto sobre las ventas; en donde, Von Siemens recomendaba que el impuesto alemán múltiple sobre las ventas se sustituyera por el impuesto al valor agregado, pero esta idea no fue aceptada ya que el sistema fiscal alemán rechazó la innovación fiscal. Este proyecto también fue discutido en los Estados Unidos en 1940 y en Japón en 1950, aunque estas ideas fructificaron 30 años después en Francia.<sup>207</sup>

<sup>207</sup> Cfr. Pohmer, Dieter, *Value-added tax, after ten years: The European experience*, Cnossen, North Holland Publishing Company, 1983, p. 244; Sullivan, Clara K., *op.cit.*, pp. 22, 115, 193 y ss.

Sin embargo, el impuesto al valor agregado surge formalmente por primera vez en Francia, ya que "es a partir de la primera guerra mundial cuando la fiscalidad indirecta francesa sufre los cambios más profundos, debido a que de un impuesto general sobre el gasto evoluciona a un impuesto sobre el valor agregado. De tal modo que desde 1917, se pueden señalar dos etapas bien definidas en la evolución de este gravamen: el momento en que se crea el primer impuesto al valor agregado y el momento en que se llega a la generalización del impuesto al valor agregado."<sup>208</sup>

Derivado de lo anterior, se afirma que en 1917 aparece en Francia el impuesto proporcional sobre los pagos (*taxe proportionnelle sur les paiements*), que es considerado como la primera forma del impuesto general sobre el consumo y es a través de esta imposición que se gravan las ventas al menudeo, mismo que era recaudado por medio de timbres puestos en las facturas.<sup>209</sup>

Sin embargo, este régimen impositivo fue gravemente objetado, ya que se criticaba el enorme fraude que se cometía con este tipo de gravámenes a que se daba lugar debido a la gran cantidad de comerciantes minoristas en los que recaía,<sup>210</sup> lo que ocasionó que el 5 de junio de 1920 surgiera el impuesto sobre la cifra de negocios (*taxe sur le chiffre d'affaires*), el cual tenía la particularidad de gravar en cascada todas las operaciones industriales y comerciales provocando la acumulación; lo anterior, como resultado de un intento desesperado de elevar los ingresos necesarios a cubrir los gastos públicos con la menor oposición política y administrativa.<sup>211</sup>

Este tipo de imposición establecida en 1920 también fue fuertemente criticada, debido a que con el efecto cascada se incrementaba el costo final del producto de manera desproporcional, además de perjudicar a los exportadores. Estos inconvenientes dieron lugar en 1925 a la creación de impuestos únicos (*taxes uniques*) para ciertos productos, en donde, se apoyaba un impuesto sobre los gastos de los consumidores con base en el principio de la capacidad personal de pago y se empezó con la sustitución parcial del impuesto sobre la cifra de negocios, de tal forma que, cada productor o comerciante pagaba una sola vez el impuesto ya fuere en el curso de la producción, o en el curso de la comercialización.<sup>212</sup>

Los "impuestos únicos (*taxes uniques*) representaban una aplicación del procedimiento del precio global estimado o el *pauschalierung* usado ampliamente en el impuesto austriaco, por lo que, se trataba de impuestos recaudados en una etapa única,... pensados para llevar la misma carga tributaria sobre los productos acabados como si el artículo hubiese pasado por el número promedio de transacciones del mercado y hubiese estado sujeto al impuesto sobre el volumen de ventas."<sup>213</sup>

<sup>208</sup> Reséndez Muñoz, Eduardo, *El impuesto al valor agregado en Francia y su implantación en México*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, p. 9.

<sup>209</sup> *Ibidem*.

<sup>210</sup> *Ibidem*.

<sup>211</sup> *Cfr.* Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 131; Reséndez Muñoz, Eduardo, *op.cit.*, pp. 9-10.

<sup>212</sup> *Ibidem*.

<sup>213</sup> Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 132.

A través de la Ley de 31 de diciembre de 1936, es aprobado el impuesto a la producción (*taxe à la production*) que sustituye de manera definitiva al impuesto sobre la cifra de negocios y a los llamados impuestos únicos, y el cual tiene la ventaja de gravar en una sola vez a los productos.<sup>214</sup> Este impuesto fue consecuencia de la reforma fundamental del sistema fiscal, el cual consistió en el establecimiento de un tributo monofásico de ventas sobre el fabricante fijado bajo el principio del destino, además de ser complementado por un impuesto independiente sobre los servicios siempre y cuando éstos fueran suministrados en Francia; este tipo de imposición permaneció como soporte principal del sistema fiscal de ventas hasta su abrogación en 1948.<sup>215</sup>

No obstante, por razones financieras de guerra el gobierno francés se ve en la necesidad de restablecer el impuesto de tipo acumulativo y en 1939 se instituye el impuesto de armamento (*taxe d'armement*), que en 1940 se convierte en el impuesto sobre las transacciones (*taxe sur les transactions*), además de instituirse el impuesto local (*taxe locale*) en 1941, gravando de nueva cuenta todas las transacciones.<sup>216</sup>

Es decir, "la exigencia de la financiación de la guerra presentaron la ocasión para el resurgimiento del impuesto sobre el volumen de ventas como una medida fiscal suplementaria sobre las ventas... dicho gravamen era casi idéntico en sujeto, ámbito, base y reglas de recaudación al antiguo impuesto sobre el volumen de ventas. Sin embargo, no poseía un recargo para beneficio de los gobiernos locales, ni tipos para bienes de lujo, excepto para un breve período de la guerra... por lo que, la ausencia de un impuesto local terminó con una Ley de 6 de noviembre de 1941 que otorgaba a las municipalidades la opción de establecer un impuesto local independiente sobre ventas al por menor destinadas para consumo final y sobre los servicios... y el impuesto era recaudado por la administración nacional a cuenta del impuesto de transacciones."<sup>217</sup>

Los gravámenes antes mencionados, comprenden el sistema fiscal de ventas inmediatamente anterior al abandono del método monofásico de recaudación del impuesto a las ventas de los fabricantes, en favor de la adopción del método "valor agregado" a través del sistema de pagos fraccionados, establecido mediante Decreto del 25 de septiembre de 1948, en donde, el impuesto permanece con el carácter de impuesto indirecto sobre la renta tipo producto bruto, ya que en lugar de ser recaudado del fabricante final, se recauda en cada fase del proceso de fabricación gravando las ventas de cada empresa."<sup>218</sup>

Sin embargo, el nuevo sistema trajo grandes complicaciones debido a que los productores eran gravados dos veces, además de la multiplicidad de impuestos existentes, lo que provocó grandes trastornos en el aparato productivo.<sup>219</sup>

<sup>214</sup> Reséndez Muñoz, Eduardo, *op.cit.*, p. 10.

<sup>215</sup> Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 133.

<sup>216</sup> Reséndez Muñoz, Eduardo, *op.cit.*, p. 10.

<sup>217</sup> Sullivan, Clara K., *op.cit.*, pp. 136-137.

<sup>218</sup> *Idem.*, p. 140.

<sup>219</sup> *Cf.* Reséndez Muñoz, Eduardo, *op.cit.*, p. 11.

En atención a los problemas administrativos que esto generaba, después de la guerra, a través del Decreto del 9 de diciembre de 1948 se da un nuevo paso para llegar al valor agregado, y es mediante la eliminación de la exención a materiales y partes permitiendo a los fabricantes deducir los tributos pagados en dichos bienes al calcular los gravámenes a cubrir sobre sus ventas; lo anterior simplificó la administración del tributo, debido a que el productor sólo estaba obligado al pago del impuesto correspondiente a los bienes vendidos con la posibilidad de deducir el gravamen que hubiese pagado por las adquisiciones de materiales necesarios a la producción del bien elaborado, y en consecuencia, el impuesto evitaba el efecto en cascada.<sup>220</sup>

Es hasta el 30 de septiembre de 1953 que el Parlamento estableció una reforma general que introducía en la imposición indirecta el método "valor agregado" tipo consumo al introducir las primeras deducciones sobre los bienes de inversión y de reducir la carga tributaria sobre la construcción de viviendas, y fue así como el 1º de julio de 1954, el impuesto de pagos fraccionados fue oficialmente designado como un "impuesto sobre el valor añadido" (*taxe sur le valeur ajoutée*), el cual cubre las etapas de producción, distribución y mayoreo, además de extender las deducciones del impuesto a los gastos generales.<sup>221</sup>

Los primeros años del establecimiento del impuesto al valor agregado fueron de grandes complicaciones debido a que no reemplazó totalmente a los impuestos que gravaban la producción y los servicios, ni tampoco garantizó la neutralidad fiscal debido principalmente a la variedad de tasas para ciertos productos; lo que provocó, que en 1968 este tipo de imposición fuera reformado a fin de lograr su simplificación y generalización mediante la supresión del impuesto local, así como de la mayor parte de los impuestos únicos y del impuesto sobre la prestación de servicios, además de cubrir la etapa minorista, dejándolo sustancialmente casi en la misma forma a la regulada actualmente.<sup>222</sup>

A nivel mundial, fue a raíz de la catástrofe de la segunda guerra mundial cuando varios de los Estados Europeos sintieron la necesidad de asociarse formando la Comunidad Económica Europea con el objeto de controlar los impuestos, máxime que en esa época los impuestos indirectos mostraron todo lo injusto de su estructura al aplicar impuestos sobre impuestos, impuestos acumulativos o en cascada, impuesto piramidal o impuesto en espiral; nombres todos estos que apuntaban los defectos y aspectos injustos e inhumanos del impuesto indirecto, lo que originó que se buscara superar todas esas deficiencias a través del establecimiento del impuesto al valor agregado.<sup>223</sup>

Derivado de la experiencia francesa, actualmente casi todos los países de la Unión Europea han adoptado el impuesto al valor agregado extendido desde la etapa productiva hasta la etapa minorista, por lo que Dinamarca establece el régimen del impuesto al valor agregado en el año de 1967, Alemania en 1968, Suecia y Holanda en 1969, Luxemburgo y

<sup>220</sup> Cfr. Sullivan, Clara K., *op. cit.*, p. 137; Reséndez Muñoz, Eduardo, *op. cit.*, p. 11.

<sup>221</sup> Cfr. Sullivan, Clara K., *op. cit.*, p. 140-142.

<sup>222</sup> Cfr. Reséndez Muñoz, Eduardo, *op. cit.*, p. 13.

<sup>223</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *op. cit.*, pp. 429-430.

Noruega en 1970, Bélgica en 1971, Irlanda en 1972 y Australia, Italia y Gran Bretaña en 1973.<sup>224</sup>

De igual forma, en 1949 la "Misión Shoup", integrada por expertos fiscalistas norteamericanos auxiliados por algunos miembros y funcionarios del gobierno japonés, elaboraron un proyecto de impuesto al valor agregado para ser establecido en Japón después de la posguerra en sustitución del impuesto corriente sobre empresas recaudado por las prefecturas y compartido por los municipios; por lo que, este tributo sería la principal fuente de ingresos para las prefecturas, que eran las que recibían la recaudación total.<sup>225</sup>

El impuesto al valor agregado ideado por la Misión Shoup consistió en un sistema fiscal nacional planeado para Japón como un impuesto al consumo proyectado para suministrar fondos, enfrentando una situación económica difícil con una superpoblación extrema tanto en el área rural como en la urbana, en donde se pretendía fomentar la inversión a través de un impuesto con características de un tributo equitativo que recayera sobre las personas que se ocuparan de la actividad empresarial como las ventas y alquileres de mercancías y la prestación de servicios, con la opción de aplicar tanto el método de adición como el de sustracción en la determinación del gravamen.<sup>226</sup>

No obstante lo anterior, este proyecto de la Misión Shoup fue aprobado por la legislatura japonesa únicamente como propuesta, ya que en la práctica nunca se llevó a cabo, debido a que el gobierno japonés terminó por buscar el restablecimiento del sistema fiscal previamente en vigor.<sup>227</sup>

Es importante mencionar que no sólo en Europa tuvo origen el impuesto al valor agregado, sino que también se tienen indicios de este impuesto en América hacia el año de 1917 cuando en Estados Unidos es discutido por Thomas S. Adams ante la *National Tax Association* y llevado ante el Congreso de este país en dos ocasiones –1921 y 1932— además de ser recomendado por la *Brookings Institution* a nivel estatal en Alabama; sin embargo, es aprobado en el Estado de Michigan hasta 1953 siguiendo el modelo francés, y el cual fue destinado a reemplazar los impuestos a la producción y a las ventas, aunque dicho gravamen fue abrogado en 1968.<sup>228</sup>

Respecto a los países latinoamericanos, el impuesto al valor agregado es adoptado en Brasil en el año de 1967, en Uruguay en 1968, Ecuador en 1970, Bolivia y Perú en 1973, Argentina en 1975 y México en 1980.<sup>229</sup>

En México, es importante mencionar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la idea de sustituir al impuesto sobre ingresos mercantiles por el impuesto al valor agregado, presentó en 1968 el anteproyecto que contenía el impuesto federal sobre egresos como primer intento en la modificación de la imposición indirecta; sin embargo,

<sup>224</sup> Cfr. Montemayor, Aurelio H. y Héctor López Leal, *op. cit.*, p. 20.

<sup>225</sup> Cfr. Sullivan, Clara K., *op. cit.*, pp. 193-198.

<sup>226</sup> *Idem.*, pp. 200-207.

<sup>227</sup> *Idem.*, pp. 208 y ss.

<sup>228</sup> Cfr. Retchkiman, Benjamín, *op. cit.*, p. 65.

<sup>229</sup> Cfr. Montemayor, Aurelio H. y Héctor López Leal, *op. cit.*, pp. 20-31.

una vez analizado tanto por el sector privado como por la propia autoridad y aunado a la falta de coordinación de todas las entidades federativas, es que no se dieron las condiciones necesarias para el establecimiento de este tipo de imposición.<sup>230</sup>

Posteriormente, "...como resultado del asesoramiento otorgado por el Fondo Monetario Internacional, se crea en 1977 un anteproyecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que por diversas razones no logra estar en vigencia; sin embargo, dicho proyecto sirvió de base para la elaboración del proyecto que conduciría a su aprobación el 29 de diciembre de 1978 para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1980."<sup>231</sup>

La Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala la necesaria aprobación de dicha Ley al establecer como argumentos principales los siguientes:

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

*Un elemento importante en las modificaciones propuestas lo constituye el mecanismo del impuesto al valor agregado que se contiene en esta Iniciativa y que de aprobarse vendrá a sustituir al impuesto federal sobre ingresos mercantiles.*

*El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo era el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgen deficiencias que es necesario corregir.*

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

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

...

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

...

...

...

<sup>230</sup> Cfr. Domínguez Orozco, Jaime, *op.cit.*, pp. 7-8.

<sup>231</sup> Reséndez Muñoz, Eduardo, *op. cit.*, p. 34.

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

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

...

...

...

...

*... la Iniciativa propone que la tasa del impuesto sea de 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y atendiendo a la dificultad, al entrar en vigor la ley, de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrán incorporado en sus precios los inventarios de la industria y del comercio.*

...

*Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos, se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto.*

*En efecto, se liberan de pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufran transformación industrial; así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Debe destacarse que la nueva ley no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento...*

...

*Los comerciantes e industriales calcularán el impuesto sobre el valor total de las actividades que realicen y por las que se deba pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente les hubiese sido trasladado, siempre que corresponda a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que se deba pagar impuesto y éste conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales.*

...

...

...

*La nueva Ley requiere un amplio periodo entre el momento en que sea aprobada por Vuestra Soberanía y el día en que entrará en vigor, el cual se propone que sea el 1o. de enero de 1980. Este plazo es indispensable para informar y difundir las nuevas disposiciones entre el público consumidor y los comerciantes e industriales, a fin de que sean comprendidas y evitar que el desconocimiento del sistema dé lugar a una elevación injustificada de los precios. El plazo*

*citado es también necesario para capacitar ampliamente al personal de la Federación y de las entidades que se encargará de la recaudación, comprobación y demás tareas de administración del impuesto.*

*Se propone la derogación de un conjunto de impuestos que ya no son necesarios, porque las actividades que gravan quedarían adecuadamente tratadas con el valor agregado. Así se logra, adicionalmente, realizar una importante simplificación del sistema, al desaparecer 19 impuestos federales.*

...<sup>232</sup>

(El énfasis es nuestro).

Como resultado de una serie de discusiones en el Congreso de la Unión, surge el impuesto al valor agregado en 1980, mismo que se ha consolidado como la forma última y más perfeccionada de la imposición indirecta que hasta hoy nos ha ofrecido el devenir histórico, además de lograr en los últimos años un desarrollo teórico-doctrinal importante y un grado de aceptación práctica considerable, razón por la que resulta importante establecer el concepto de este tipo de imposición.

Porras y López define al impuesto al valor agregado como un "impuesto sobre las ventas y servicios, repercutible e indirecto."<sup>233</sup>

Al respecto, se afirma que se trata de un concepto muy limitado por encuadrar las particularidades de este gravamen sólo a la característica de "impuesto indirecto", lo que resulta insuficiente porque existe una gran diversidad de impuestos que en esencia son indirectos y sin embargo, cada especie cuenta con sus propias características; tampoco destaca las peculiaridades específicas de este tributo y termina definiéndolo escasamente, en razón de la "repercusión" sin precisar concretamente en quien repercute, ya que se ha señalado que todos los gravámenes en cierto momento pueden ser repercutibles.

Reséndez Muñoz lo define como "un impuesto cuya base imponible está constituida por el "valor agregado" a un producto en sus operaciones de fabricación o de distribución comercial, quedando eliminado el efecto acumulativo o de cascada."<sup>234</sup>

Esta definición es mas acertada que la anterior, no obstante se critica el hecho de que no se aclara que debe entenderse por "valor agregado", además de restringirse únicamente a uno de sus elementos como lo es la "base", sin considerar al resto de los elementos esenciales de los tributos, como el sujeto, objeto, tasa o tarifa, ni las características distintivas de este tipo de gravámenes como la traslación, repercusión e incidencia.

---

<sup>232</sup> Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto que crea la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 29 de diciembre de 1978.

<sup>233</sup> Porras y López, Armando, *op.cit.*, p. 430.

<sup>234</sup> Reséndez Muñoz, Eduardo, *op.cit.*, p. 16.



Montemayor y López Leal<sup>235</sup> describen a este impuesto como "aquél que grava únicamente el incremento en el valor de los artículos a través del proceso de producción y distribución. Es decir, ... se grava la diferencia en valor entre las ventas y los costos de materias primas e insumos intermedios que se adquirieron de otras empresas, contribuyentes del impuesto y que se usaron en la fabricación del producto."<sup>236</sup>

Este concepto se limita únicamente a describir lo relativo al carácter de "valor agregado" pero sin tomar en consideración otros elementos esenciales del impuesto como el objeto o los sujetos de la relación tributaria, ni tampoco precisa las características propias de este tributo.

Clara K. Sullivan señala que "el concepto del impuesto sobre el valor añadido se ha desarrollado a través de dos enfoques diferentes: uno de ellos establece que...el gravamen ha sido ideado simplemente como un procedimiento de recaudar un impuesto sobre las ventas, contemplado como un impuesto sobre el valor de un producto, recaudado de las empresas vendedoras, y que se esperará se traslade a los compradores mediante un incremento en los precios en una cuantía igual al monto del impuesto."<sup>237</sup>

El otro enfoque señala que "el impuesto explícitamente está relacionado con...el principio del beneficio de la imposición, formulada usualmente en términos de la tesis de unos beneficios a la actividad empresarial,"<sup>238</sup> consistente en el costo o carga efectuada por los beneficios obtenidos de los servicios públicos, que benefician directamente al contribuyente. En este caso, el gravamen puede ser o no considerado como un impuesto sobre los compradores finales de productos imponibles, dependiendo de la versión de la tesis del beneficio que se proponga: a) impuestos que realmente representan beneficios a los consumidores finales y b) los beneficios descansan sobre los propietarios de las empresas.<sup>239</sup>

Clara K. Sullivan define este impuesto partiendo únicamente del procedimiento empleado en la determinación del gravamen, por lo que considera al impuesto al valor agregado sólo como instrumento de recaudación del Estado; o bien, como una carga del contribuyente derivada del beneficio que se obtiene de los servicios públicos proporcionados por el mismo Estado, olvidándose de los elementos esenciales de todo impuesto.

Soto Guinda define al impuesto al valor agregado como "...el que se exige en función del valor que una empresa añade a las materias primas, bienes y servicios adquiridos de otras para la realización del objeto de su actividad, pudiendo surgir la adición de valor del proceso transformador, manipulador, de transporte o distribución de aquellas materias, bienes o servicios realizados en la empresa, utilizando personal, maquinaria, inmovilizaciones y otros bienes de equipo."<sup>240</sup>

<sup>235</sup> Op. cit., p. 6

<sup>236</sup> Montemayor, Aurelio H. y Héctor López Leal, *op.cit.*, p. 6.

<sup>237</sup> Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 65.

<sup>238</sup> *Idem.*, p. 101.

<sup>239</sup> *Idem.*, p. 102.

<sup>240</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 63.

"Así definido, el impuesto recaería sobre una cifra equivalente a la diferencia entre los ingresos derivados de la producción (vendible) del período y el coste de... las materias primas, productos semielaborados, servicios o/y bienes terminados destinados a la reventa adquiridos de terceras personas...; es decir, el impuesto se exigiría sobre una cantidad igual a la suma de los pagos a los factores..."<sup>241</sup> De igual forma, señala que en virtud de la variedad de modalidades del impuesto sobre el valor añadido y sus diversos modos de cómputo, resulta difícil una concreción conceptual única.<sup>242</sup>

Lo antes dicho carece de valor jurídico conceptual, debido a que se trata de un concepto meramente económico de "valor agregado" y este tipo de definiciones no son unívocas, aunque el concepto antes mencionado sirve de mucho en el sentido de que también es necesario conocer el aspecto económico de este tipo de imposición, a efecto de determinar su repercusión en el sistema tributario.

Due sostiene que "el precio al por menor de un bien es la suma de los valores añadidos por las empresas en la secuencia de producción-distribución, es decir, las diferencias entre los precios de venta y el coste de los bienes y materias primas adquiridos..., es la forma de imposición indirecta en el que el impuesto recae sobre todas las fases de producción y distribución, pero grava solamente el valor añadido en lugar de la cifra total de las ventas."<sup>243</sup>

Miguel Tesón señala que el impuesto al valor agregado puede ser definido "...como un impuesto ingresado por las empresas, por un procedimiento de pagos fraccionados, y cuya carga se traslada en principio a los consumidores; de tal suerte que, en cada una de las fases, ...las empresas hacen pagar a sus clientes el IVA liquidado sobre el precio de los bienes que les vende, y a su vez ingresa en el Tesoro Público la diferencia entre el importe así repercutido y el de las cantidades que ha satisfecho a las empresas que le preceden en el proceso de producción; por lo que, las empresas ingresan solamente la fracción del impuesto que le corresponde a su propio valor añadido."<sup>244</sup>

Ambos autores conceptualizan al impuesto al valor agregado, en el mismo sentido que Soto Guinda, desde una perspectiva netamente económica y de manera restringida, debido a que solamente describen el proceso económico de "valor agregado", sin efectuar una definición amplia y completa de esta forma de tributación.

Flores Zavala afirma que "el impuesto al valor agregado en México, es un impuesto indirecto, es decir lo paga una persona que tiene no sólo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor. Es un tipo de imposición real porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas. Desde el punto de vista económico-

<sup>241</sup> *Ibidem*.

<sup>242</sup> *Idem.*, p. 64.

<sup>243</sup> Due, John F., *op.cit.*, p. 277.

<sup>244</sup> Tesón, Miguel A. M., *Lecciones y Ensayos de Derecho Tributario*, "La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico", Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires, Argentina, p. 129.

financiero pertenece al género de impuestos a las transacciones o sea, a la circulación económica de los bienes,... la característica esencial consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter a impuesto cada fragmento, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final, quede gravado su valor total."<sup>245</sup>

En virtud de que ninguno de los autores estudiados describe de manera integral y completa el concepto de impuesto al valor agregado, sino válidamente desde uno de sus aspectos característicos, es que en este trabajo se pretende dar una definición propia al tratar de abarcar todos los elementos esenciales de este tipo de imposición de la siguiente manera:

**"El impuesto al valor agregado es aquel que grava de manera indirecta el consumo de bienes y servicios sobre su valor incrementado o agregado en cada etapa del proceso de producción y distribución, valor que es determinado por el sujeto pasivo jurídico para ser enterado al Fisco de manera inmediata pero para ser trasladado de manera mediata al consumidor final o sujeto pasivo económico que es en quien incide la carga definitiva del valor total del bien o servicio enajenado, prestado, usado o importado."**

De la definición antes expuesta se desprende que los elementos esenciales del impuesto al valor agregado serán:

- **SUJETO:** Sujeto pasivo jurídico (gravado de manera inmediata), sujeto pasivo económico (gravado de manera mediata), Fisco como sujeto activo.
- **OBJETO:** De manera indirecta el consumo de bienes y servicios, y de manera directa la enajenación, uso, prestación o importación de bienes o servicios.
- **BASE:** Valor agregado en cada etapa del proceso de producción o distribución del bien o servicio.
- **TASA:** La que se determine en Ley (caso de México 15%, 10% y 0%)

Con la definición proporcionada se pretende abarcar todos los elementos esenciales del impuesto, además de manifestar su efecto no acumulativo y la ausencia piramidal que caracteriza a este tipo de imposición indirecta.

## **B. Características.**

Este apartado es destinado al estudio de las características propias del impuesto al valor agregado como forma de imposición indirecta, con la intención de determinar su naturaleza a través del análisis de sus particularidades, así como las ventajas y desventajas que implica este tipo de imposición.

---

<sup>245</sup> Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, p. 488.

Del estudio efectuado a diversos autores<sup>246</sup> es de precisarse que la mayoría establece como características, que pueden ser consideradas como convenientes o inconvenientes, del impuesto al valor agregado las siguientes:

- **Neutralidad:** no obstante que este gravamen ha sido criticado por la falta de neutralidad, la mayoría de los autores la consideran como una característica positiva del impuesto al valor agregado, al señalar que:

El impuesto al valor agregado es perfectamente neutral en todas sus etapas por el hecho de que las mercancías se transfieren de unas manos a otras sin que esto afecte el monto del gravamen o el costo del producto, por lo que no se afecta la estructura de las empresas ni las modalidades de comercialización.<sup>247</sup>

El impuesto al valor agregado, estrictamente considerado, "...se extiende a todas las fases del proceso transformador y de comercialización y, al recaer exclusivamente sobre el valor añadido en cada una de ellas, no produce diferente carga fiscal en función de la mayor o menor longitud de aquel proceso,"<sup>248</sup> en consecuencia, el impuesto al valor agregado es neutral.

Se dice que "el aspecto de la neutralidad del IVA se explica en el hecho de que siempre recae en la realización de las operaciones afectas, sin importar quien las efectúe y con total independencia del número de etapas por las que hayan pasado en el proceso de producción y/o comercialización."<sup>249</sup>

Algunos autores afirman que el impuesto al valor agregado es neutral debido a que no favorece la integración vertical de las empresas al tratar equitativamente a todos los consumidores al suponer para la totalidad de los productos el mismo porcentaje de su precio de venta final,<sup>250</sup> además de que, una empresa altamente integrada pagará y acreditará en su caso un impuesto igual a la suma de los impuestos erogados en cada una de las fases del proceso económico, razón por la cuál, en este sentido, el impuesto es neutral.<sup>251</sup>

Es necesario aclarar que el impuesto al valor agregado, como consecuencia de los regímenes especiales de ausencia total de traslación hacia delante, no siempre llega a ser totalmente neutral; y esta falta de neutralidad se presenta cuando existe un trato

<sup>246</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, pp. 287 y ss.; Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 65 y ss.; Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 12 y ss.; Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, pp. 210 y ss; Retchkiman, Benjamín, *op.cit.*, pp. 81 y ss; Sullivan, Clara K., *op.cit.*, pp. 33, 217 y ss.; Silva Buceta, Marcela, *Trimestre Fiscal*, "Optimización de la estructura legal del IVA", número 34, marzo de 1990, Indetec, pp. 9-23; Bangs, Robert S., *Trimestre Fiscal*, "Las diversas posibilidades de la Política Impositiva", número 51, Año 16, julio-septiembre de 1995, Guadalajara Jalisco, pp. 343 y ss.

<sup>247</sup> Cfr. Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, p. 211.

<sup>248</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 69.

<sup>249</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, *Trimestre Fiscal*, "Las características de los impuestos: el caso del IVA", Indetec, número 11, 31 de agosto de 1999, p. 71.

<sup>250</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 167.

<sup>251</sup> Cfr. Plascencia Rodríguez, José Francisco, *Trimestre Fiscal*, "Las características...", *op.cit.*, p. 71.

inequitativo hacia los contribuyentes, cuando se afecta el proceso de producción y distribución del bien y se estimule la integración vertical de las empresas.<sup>252</sup>

En el caso del impuesto al valor agregado en México, se considera que el impuesto es neutral debido a que el gravamen es aplicado en toda la cadena de producción y distribución del bien, además de que no se produce la piramidación, y el valor de los bienes y servicios gozan del mismo porcentaje de su precio de venta final; si a caso, se puede alegar la falta de neutralidad en los supuestos en los que existen regímenes especiales o tipos diferenciados por romperse el proceso de producción y distribución al discriminar la imposición sobre ciertos bienes, que sería el caso de los bienes gravados a la tasa del 10%, 0% y las exenciones, que sin embargo, pueden llegar a estar socialmente justificadas en relación con la situación económica y política del país.

- **Ausencia piramidal:** en el impuesto al valor agregado no existe el efecto de la piramidación que se refleje en el precio de los bienes o servicios, debido a que "el objeto de la imposición no es el valor total ...sino el valor agregado que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado; y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas...corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor..."<sup>253</sup>

Para que pueda evitarse el efecto piramidal es necesario que exista la llamada "traslación" y a razón de lo anterior, se afirma que el impuesto al valor agregado se traslada hacia delante en la misma cantidad que el valor agregado al precio final, por lo que existe la obligación de consignar el impuesto separadamente del precio del producto a efecto de facilitar la traslación hacia delante y en consecuencia desalentar la piramidación.<sup>254</sup>

Para que exista la ausencia piramidal es necesaria la uniformidad del gravamen, es decir, "...se requiere que la figura impositiva de que se trate se exija a un tipo impositivo que sea un porcentaje uniforme del precio de venta cargado al consumidor final, y que tenga lugar una traslación total hacia adelante sin afectar, en lo posible, a los precios de los factores productivos..."<sup>255</sup>

Para evitar confusiones y responder a ciertas críticas relativas al aumento de precios de los bienes derivados del efecto de la traslación, resulta importante aclarar que cuando en un sistema tributario se introduce un impuesto al valor agregado con la intención expresa de que sea trasladado hacia delante (protraslación), es razonable suponer que la política monetaria permitirá un aumento del nivel general de los precios para que se refleje el impuesto, y si esto se logra en la cuantía calculada y

<sup>252</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 167-168.

<sup>253</sup> Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 12

<sup>254</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, p. 294.

<sup>255</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 166.

aplicando el tipo impositivo al precio de venta, el impuesto será trasladado en su totalidad hacia delante.<sup>256</sup>

De acuerdo con lo anterior, se considera que el aumento en los precios durante el proceso de producción y distribución, es un fenómeno normal que constituye un reflejo del gravamen aplicado con el objeto de evitar la piramidación, siempre y cuando se cumpla con lo proyectado por la norma tributaria.

Al respecto, resulta aplicable la tesis emitida por el antes llamado Tribunal Fiscal de la Federación que al efecto señala:

*"PRECIO OFICIAL DE UN PRODUCTO. CUANDO SE ALTERA. SI UN PRODUCTO QUE SE ENAJENA NO SE ENCUENTRA EXENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EL VENDEDOR ESTA FACULTADO PARA TRASLADAR DICHO GRAVAMEN AUMENTANDOLO AL PRECIO DE VENTA DEL PRODUCTO, AUNQUE REBASE EL AUTORIZADO OFICIALMENTE.*

*Cuando la autoridad estima que un producto con precio oficial fue vendido en una cantidad mayor a dicho precio, debe tomar en cuenta para llegar a determinar el precio en que fue enajenado, la tasa que le corresponda por concepto del Impuesto al Valor Agregado, ya que el vendedor está facultado para trasladar dicho gravamen, por lo que si en un momento dado el precio de venta, tomando en cuenta el traslado del impuesto excede el precio oficial, no implica que se esté violando tal autorización, por así indicarlo el artículo 1º, párrafo final de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

*Revisión No. 2239/82. Resuelta en sesión de 18 de marzo de 1987, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Antonio Romero Moreno.*<sup>257</sup>

En México, el impuesto al valor agregado también goza de la ausencia piramidal, toda vez que la misma Ley determina la posibilidad para que el contribuyente disminuya todos los traslados del impuesto efectuados de las sumas que le hubiesen repercutido o que él hubiese pagado en la importación, lo que permite que el gravamen tenga el carácter de no acumulativo.

- **Multiplicidad de etapas:** el impuesto al valor agregado es un impuesto plurifásico no acumulativo, debido a que se aplica en todas las etapas del proceso de producción y distribución del bien o servicio, pero sólo sobre el valor que se agregó al producto en cada una de estas fases; es decir, "...el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del mismo... como ocurre con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado."<sup>258</sup>

<sup>256</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, p. 295.

<sup>257</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 87, marzo de 1987, p. 729.

<sup>258</sup> Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 12.

La multiplicidad de etapas no implica que exista un efecto acumulativo, toda vez que el contribuyente puede deducir el impuesto pagado en la etapa anterior, aunque por motivos prácticos, el Fisco puede obtener recaudación conforme los artículos vayan pasando de etapa en etapa, sin necesidad de esperarse hasta que llegue a la etapa del consumidor final.<sup>259</sup>

De lo anterior se desprende, que el impuesto al valor agregado no favorece a la integración empresarial por afectar de manera general a cada etapa de la cadena de producción y distribución, siendo así que las empresas podrán organizarse y fusionarse verticalmente o no con base a razones distintas de las fiscales.<sup>260</sup> Lo que significa que, independientemente de la integración que se pretenda efectuar a efecto de evitar algunas etapas del proceso de producción o distribución, ello resulta inútil por la multiplicidad de etapas que caracteriza al impuesto al valor agregado.

- **Deducción del impuesto:** el impuesto al valor agregado permite, de manera sencilla, que el impuesto pagado por un contribuyente sea directa o indirectamente declarado para su deducción por el contribuyente que adquiere el bien o servicio.<sup>261</sup>

Es decir, permite que del valor liquidado sobre los bienes enajenados sea deducido o acreditado el importe de los bienes adquiridos necesarios para su producción, en consecuencia trae como ventaja el incentivo a la inversión en bienes de capital cuando permite el cómputo del impuesto abonado en la adquisición de los mismos.<sup>262</sup>

En este mismo sentido, Soto Guinda señala que el impuesto al valor agregado "...es aplicado según se denomina deducción financiera, esto es, si se calcula el valor añadido considerando no sólo las materias primas utilizadas físicamente en el proceso productivo, ello conlleva un apreciable incentivo a la realización de las inversiones... porque se evita el doble gravamen...".<sup>263</sup> Lo anterior, según la técnica de determinación que cada sistema impositivo determine, tal como se estudiará en el siguiente apartado de este trabajo, y que podrá ser por adición sustracción, base contra base, o impuesto contra impuesto.

Derivado de esta característica, surge el problema de identificar aquellos bienes que pueden deducirse o acreditarse; así como, si los bienes que tienen una utilidad distribuida en varios ejercicios deben deducirse o acreditarse íntegramente en el año del gasto o parcialmente, año por año a medida que se agotan (cuota de amortización). Esto, de acuerdo a las reglas del tipo de impuesto al valor agregado que se adopte, el cual podrá ser tipo consumo, tipo ingresos o tipo producto bruto.

<sup>259</sup> Cfr. Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, p. 211.

<sup>260</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 205.

<sup>261</sup> *Idem.*, p. 70.

<sup>262</sup> Cfr. Due, John F., *op.cit.*, p. 296.

<sup>263</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 69.

- **Diferenciación de tasas:** en la mayoría de los países que han adoptado el impuesto al valor agregado, se ha optado por un sistema de "multiplicidad de tasas o tipos impositivos", en atención a que con ello se "...permite introducir una diferenciación entre las alícuotas por producto o sectores según el tipo e importancia de las actividades gravadas, por lo que el impuesto resulta más equitativo;"<sup>264</sup> sin embargo, las tasas diferenciales deben establecerse de manera ordenada y justificada a efecto de evitar inequidades.

Teóricamente existe una gran controversia respecto a la adopción, entre la unicidad o multiplicidad de tipos impositivos, ya que por una parte se ha manifestado que lo ideal es el gravar a una tasa única en aras de lograr la neutralidad del impuesto, además de evitar los inconvenientes que se presentan al establecerse un gravamen con tasas diferenciales como lo son: a) complejidad administrativa; b) discriminación entre el valor de los bienes gravados, lo que genera inequidad; c) estimula la evasión fiscal; d) alteración de los precios.<sup>265</sup>

Asimismo, algunos autores como Pierre Balladur y Antonie Coutière, al tomar como modelo la experiencia francesa, indican que no resulta conveniente la diferenciación en los tipos, debido a que dicha diferencia es una forma ineficiente de alcanzar los objetivos redistributivos, que incluso si se estableciera para muchas mercancías un tipo cero, podría no obtenerse un grado significativo de progresividad; además, de complicar la administración y cumplimiento del impuesto y distorsionar el consumo de tal manera que se dificultaría el logro de la eficacia económica.<sup>266</sup>

No obstante lo anterior, la adopción de un tipo único también ha sido criticado en el sentido de que: a) no permite reflejar las prioridades sociales; b) no permite el apoyo en favor de los productos de primera necesidad; c) no faculta para efectuar un tratamiento especial a ciertas actividades o sectores socialmente necesitados o que requieran un impulso en aras de la propia economía del país.<sup>267</sup>

Pese a la controversia teórica que se presenta al respecto, la mayoría de los países que han establecido el impuesto al valor agregado cuentan con el sistema de "multiplicidad de tasas", generalmente se adopta una tasa general, una tasa reducida para artículos de primera necesidad (incluso la tasa del 0%), y una tasa alta para artículos suntuarios o de lujo.<sup>268</sup>

En consecuencia, se considera que será la situación social y económica del país la que determine el sistema de tasas que deba adoptarse, ya que en la mayoría de los países en vías de desarrollo el Estado debe tomar en cuenta el aspecto social e

<sup>264</sup> Cfr. Tesón, Miguel A. M., *op.cit.*, p. 137.

<sup>265</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 160.

<sup>266</sup> Cfr. Balladur, Jean Pierre y Antoine Coutière, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, "Experiencia Francesa en la aplicación del IVA", número 3, Madrid, 1982, p. 44.

<sup>267</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 160-161.

<sup>268</sup> Para un estudio comparado sobre el impuesto al valor agregado, además de obtener datos precisos respecto a las "tasas o tipos" empleados por diversos países, véase el Capítulo Quinto de este trabajo de investigación.



impacto económico que el gravamen puede generar en el gobernado, y no sólo pensar en su efecto recaudatorio.

Por lo que, la diferenciación de tasas es correcta siempre y cuando sean las necesarias para ocasionar la equidad y progresividad del impuesto sin llegar a los extremos, además de que éstas, deberán estar plenamente justificadas y planeadas para evitar los problemas en la redistribución del gravamen.

- **Recaudatorio:** en virtud de que tiene potencialmente una base muy amplia, es capaz de rendir un ingreso fiscal considerable a tasas relativamente bajas, inclusive si se otorgan exenciones que reduzcan el número de contribuyentes, el potencial del ingreso fiscal sigue siendo alto.<sup>269</sup>

No obstante lo anterior, es importante precisar que en ocasiones el exceso de exenciones o productos gravados a la tasa del 0%, pueden llegar a afectar la recaudación del tributo, además de complicarse administrativamente, por lo que ambas figuras deben estar plenamente justificadas.

- **Dificulta la evasión:** se ha dicho reiteradamente que "...el IVA dificulta la evasión, esto por su implícito mecanismo de autoverificación: su acreditamiento; ya que el sistema genérico de deducciones, característico de este impuesto, constituye de algún modo un freno a la evasión, pues los agentes económicos, por disposición legal, están obligados a comprobar las adquisiciones efectuadas a sus proveedores para poder realizar el acreditamiento correspondiente, lo que lleva a controlar de alguna manera la evasión."<sup>270</sup>

Se afirma que constituye una gran ventaja del impuesto al valor agregado, "...el que disminuye la evasión fiscal en tanto que un causante que está adquiriendo de otro un artículo, desea y exige el comprobante de impuestos previamente pagados, con el fin de poderlos deducir del impuesto que tiene que pagar, lo cual convierte a los causantes en recíprocos vigilantes."<sup>271</sup>

Se considera, que si bien es cierto con el mecanismo de autodeterminación del impuesto al valor agregado se frena en cierta manera la evasión, también es cierto que este impuesto no es una figura impositiva que por sí misma elimine la evasión, sino que es necesario tener un sistema estricto de imposición con sanciones conocidas y aplicadas que culminen en enjuiciamiento ante tribunales.

<sup>269</sup> Cfr. Bangs, Robert S., *op.cit.*, p. 347.

<sup>270</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, *Indetec*, "Las características de los impuestos: el caso del IVA", número 117, 31 de agosto de 1999, p. 73.

<sup>271</sup> Parás Pagés, Alberto y Miguel Jiménez Delgado, *op.cit.*, p. 212.

El impuesto al valor agregado es criticado por las siguientes razones:

- No considera la capacidad de pago del causante, debido a la generalidad con la que se grava un gran número de bienes o servicios.
- Es pesado para los negocios pequeños.
- Las exenciones y deducciones pueden generar inequidad, ya que en ocasiones más que causar un beneficio, en algunos casos no se favorece a las actividades exentas, porque al no estar sujetos al pago del impuesto, no tienen obligación de cargar el IVA a sus clientes en factura y tampoco tienen derecho a deducir o acreditar el IVA que han pagado al abonar las facturas a sus proveedores, por lo que soportan la carga del tributo como si fueran consumidores finales; desvirtuándose así, la naturaleza de un impuesto que pretende gravar al consumidor final.
- Derivado del gran universo de contribuyentes, surge el inconveniente de poder lograr una efectiva administración.<sup>272</sup>

Las características mencionadas con anterioridad se encuentran concatenadas unas con otras, en virtud de que la neutralidad depende de la traslación hacia delante y la traslación influye en la ausencia piramidal.

El impuesto al valor agregado goza de caracteres propios que le confieren su propia naturaleza y lo diferencian del resto de los impuestos indirectos, particularidades que se desprenden de la pureza con que se planteó el impuesto al valor agregado;<sup>273</sup> sin embargo, "las mayores críticas se formulan, no al sistema teórico, sino a sus aplicaciones prácticas, porque pueden producirse muchas desviaciones al principio general que complican el sistema..."<sup>274</sup>

Es importante señalar, que no obstante que el impuesto al valor agregado se ha consolidado como la forma más reciente y sofisticada de imposición indirecta,<sup>275</sup> ello no implica que dicho tributo haya eliminado la falta de equidad, la regresividad y la incidencia sobre los grupos de menores ingresos, sino a que su impacto es menos desigual e irregular que otro tipo de impuestos indirectos.

### C. Tipos de Impuesto al Valor Agregado.

Este apartado es de tendencia meramente económica, ya que se pretende clasificar al impuesto al valor agregado tomando en consideración la base del impuesto, misma que contiene variaciones dependiendo del sistema tributario en el que se establezca.<sup>276</sup>

<sup>272</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp.12-14; Tesón, Miguel A.M., *op.cit.*, pp. 134-135; Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 63-65 y 72.

<sup>273</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, p. 65.

<sup>274</sup> Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p.13.

<sup>275</sup> véase Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 45-47; Tesón Miguel A.M., *op.cit.*, p. 129.

<sup>276</sup> Cfr. Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 27.

Lo anterior resulta de gran importancia porque pese a que en esencia todos los impuestos al valor agregado de cualquier país tienen las mismas características esenciales, estos impuestos tienden a variar de acuerdo a la economía del país de que se trate y sus necesidades de desarrollo, razón por la cual cada Estado establece su propio sistema tributario de acuerdo a las necesidades imperantes de recaudación, avance económico y política social que requiera.

Derivado de lo anterior, se señala que las ventajas y las críticas que se establecen respecto a este tipo de gravamen varían de acuerdo a la modalidad que se establezca en cada país.<sup>277</sup>

El impuesto al valor agregado es clasificado en esta parte, atendiendo a la forma de computar la inversión en la base del impuesto; es decir, se clasifica desde una perspectiva económica para quedar como sigue:

### 1. Tipo Consumo.

Se refiere al impuesto al valor agregado que "...se paga en todas las adquisiciones realizadas durante un periodo, incluyendo los bienes de capital, y el cual se deduce o acredita del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante ese mismo periodo."<sup>278</sup> Es decir, "se admite la deducción del costo del equipo capital en el momento de su adquisición."<sup>279</sup>

En este tipo de imposición "se pueden deducir los impuestos que recaigan sobre todos los productos adquiridos con fines industriales en el periodo correspondiente; ...en este caso las empresas tratan las inversiones exactamente de la misma forma que si fueran compras de factores corrientes, y deducen inmediatamente de las ventas el valor total de las inversiones hechas en el periodo. La base del impuesto está constituida por el valor de la producción en el periodo corriente menos la inversión".<sup>280</sup>

Clara K Sullivan establece que el IVA tipo consumo puede admitir dos variantes:

- a) Deducción: sustracción del valor de la inversión en las ventas de la empresa en el año en que tiene lugar.
- b) Exclusión del interés: sustracción de la depreciación anual más los rendimientos correspondientes de la inversión efectuada en las ventas de la empresa.<sup>281</sup>

Estas variantes han sido clasificadas por Soto Guinda como "impuesto al valor agregado tipo exención del capital", debido a que eximen al capital del gravamen en dos sentidos: a) excluyendo del impuesto a la renta imputable al capital, o b) deduciendo el

<sup>277</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 73.

<sup>278</sup> Margán Manautou, Emilio, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p. 7.

<sup>279</sup> Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 27.

<sup>280</sup> Tesón, Miguel A.M., *op. cit.*, pp. 131-132.

<sup>281</sup> Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 27.

valor agregado originado en la producción de bienes de equipo. Al primero le denomina "impuesto tipo salarios", que tradicionalmente corresponde a la variante "exclusión del interés"; y al segundo, "impuesto tipo consumo" que equivale a la "variante deducción".<sup>282</sup>

El sistema de deducción antes expuesto puede efectuarse mediante dos vías:

1. Sistema de deducción física: se parte del análisis físico del producto en cada fase determinada, separando de una parte los elementos del producto que han soportado el impuesto; y de otra, los elementos que agregados en la fase considerada no han sido gravados, por lo que sólo estos últimos serán considerados como objeto del gravamen.
2. Sistema de deducción financiera: se parte de un análisis contable del producto y teniendo en cuenta los datos de la contabilidad a la entrada y salida de la fase considerada con el fin de obtener, por diferencia, el valor agregado por el producto en esa fase.<sup>283</sup>

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado tipo consumo "permite la deducción del valor total de cualquier bien de equipo adquirido de otra empresa, en el año de compra, lo que equivale al reconocimiento de una depreciación acelerada total en el propio año de adquisición del bien de capital."<sup>284</sup>

Este impuesto es relativamente sencillo porque permite que todas las adquisiciones se traten igual, por lo tanto resulta más equitativo, uniforme y tendiente a la neutralidad.

## 2. Tipo Ingresos o Renta Neta.

Es el impuesto al valor agregado "...pagado en las adquisiciones de bienes de capital que se amortiza durante la vida de estos bienes y se acredita en contra del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante la vida de estos bienes. A esta clase se le denomina "tipo ingreso" porque su base económica es el ingreso neto nacional, es decir, consumo más inversión menos depreciación".<sup>285</sup>

Es decir, "se permite la deducción de los impuestos que recaigan sobre los bienes de capital duraderos, pero sólo en lo relativo a la depreciación anual, en vez de permitirse por el importe total al momento de la compra del equipo. El impuesto sobre bienes de producción no duraderos se puede deducir durante el periodo de compra,...".<sup>286</sup>

Esta modalidad "se asemeja al tipo producto bruto en que tampoco permite, para computar el valor agregado, la deducción del importe de adquisición de bienes de equipo en el periodo en que la misma tenga lugar, pero difiere de aquél en que admite la deducción de

<sup>282</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 75-77.

<sup>283</sup> *Idem.*, p. 28.

<sup>284</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op. cit.*, p. 77.

<sup>285</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del impuesto...op. cit.*, p. 7.

<sup>286</sup> Tesón, Miguel A.M., *op.cit.*, p. 131.

las depreciaciones de aquellos bienes de capital en la cuantía correspondiente al período en que tenga lugar y se contabilicen como amortizaciones".<sup>287</sup>

El efecto de este tipo de imposición radica en posponer la deducción, aumentar las exigencias de capital circulante y gravar a las empresas en expansión en mayor medida que el impuesto tipo consumo.<sup>288</sup>

### 3. Tipo Producto bruto.

En el impuesto al valor agregado tipo producto "se limitan las deducciones a las materias primas y piezas que se incorporen físicamente a los bienes producidos, sin poder deducir los demás bienes de producción, incluido el equipo de capital y la depreciación."<sup>289</sup>

En este tipo de imposición "...no se autoriza la deducción del impuesto al valor agregado cubierto en la adquisición de bienes de capital, sea inmediata o por depreciación; la base económica de este impuesto es el producto nacional bruto (precios de mercado), esto es, consumo más inversión".<sup>290</sup>

El impuesto tipo producto bruto se opone a los criterios de equidad, en virtud de que implica un doble gravamen de los bienes de equipo; una vez al ser adquiridos, y nuevamente, cuando por la depreciación de dichos bienes, se incorpora al precio final de los bienes. Este tipo de imposición ha sido considerada como de inferior valoración.<sup>291</sup>

En conclusión, el IVA tipo consumo admite la deducción de las inversiones en el momento de su adquisición; el IVA tipo renta neta se presenta cuando se autoriza la deducción por parte de las empresas del valor de las inversiones mediante depreciaciones anuales; y finalmente, el IVA tipo producto bruto implica la no deducción de la depreciación en el cómputo del valor agregado.

Derivado de lo anterior, y en atención a la descripción de los tipos de impuesto al valor agregado desde una perspectiva económica de la base del impuesto, se afirma que en México, el tipo de imposición que se aplica en nuestro país es el impuesto al valor agregado tipo consumo.

La anterior afirmación, debido a la operación que establece el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativa a la deducción entre el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado por las adquisiciones efectuadas en determinado período. Más aun, si se considera lo dispuesto en el párrafo tercero de este mismo numeral, al establecer que se podrán estimar el destino de las inversiones y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto; es decir, las

<sup>287</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op. cit.*, p. 75.

<sup>288</sup> *Cfr.* Tesón, Miguel A.M., *op. cit.*, p. 131.

<sup>289</sup> *Idem.*, p. 132.

<sup>290</sup> Margán Manautou, Emilio, *Exégesis del impuesto...op. cit.*, p. 7.

<sup>291</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op. cit.*, p. 75.

inversiones se deducen en el mismo período en que se causa el gravamen, y no a través de los años como sería en el impuesto tipo ingresos, ni tampoco se dejan de deducir como en el caso del impuesto tipo producto bruto.

#### D. Técnicas de determinación.

En este apartado se describen las técnicas existentes para la determinación del impuesto al valor agregado a través de una serie de métodos que la doctrina ha establecido, y que varían en atención al sistema tributario de que se trate, consistentes en calcular el valor agregado del bien o servicio sobre el que se genera el impuesto.

Como ya se ha manifestado en apartados anteriores, el impuesto al valor agregado grava los bienes y servicios en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución sobre la parte del “valor incrementado o agregado” al bien en cada fase de dicho proceso.

Por lo que, el impuesto se puede determinar ya sea a través de la suma de todos los valores agregados que integran el valor final del bien y sobre lo cuales se aplica el impuesto, constituyendo el impuesto sobre valor final del bien; o viceversa, si en cada etapa se determina el valor total del bien y luego se le resta el valor de los insumos, esa diferencia constituirá el valor agregado. Ambos procedimientos producen el mismo efecto, pero determinado de manera distinta,<sup>292</sup> es decir, el mismo resultado se puede obtener por la vía de la adición o sustracción, desde un aspecto económico, o por la vía de la base contra base o impuesto contra impuesto, desde un aspecto financiero, según se describirá a continuación.

De acuerdo con diversos autores, existen diversos métodos para la determinación del impuesto al valor agregado, que no obstante que cada uno de ellos les otorga su propia denominación, en esencia se trata de las mismas técnicas.

Así se tiene que, para John F. Due, estos métodos se clasifican en:

1. **Método de cálculo del valor añadido:** el cómputo del impuesto exige definir previamente el “valor agregado”, a través de dos procedimientos:
  - a) Método de adición: el valor agregado se computa mediante la suma de los salarios, intereses, rentas de factores naturales y beneficios obtenidos.
  - b) Método de sustracción: el valor agregado se obtiene de la diferencia entre las ventas y las compras que se realizan.

Una vez determinado el “valor agregado”, ya sea por adición o sustracción, se aplica el tipo impositivo correspondiente a efecto de obtener el impuesto al valor agregado.

<sup>292</sup> Véase Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 73, Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 83.

2. **Método de crédito del impuesto:** el impuesto al valor agregado se determina aplicando el tipo impositivo al valor total de las ventas gravables, y al resultado se le deduce el impuesto pagado por las compras, sin necesidad de definir previamente el "valor agregado".<sup>293</sup>

Para Clara K. Sullivan los métodos de determinación del impuesto al valor agregado se clasifican en:

1. **Método de adición o medida de la renta:** se calcula añadiendo los sueldos y salarios, intereses pagados y beneficios estimados sobre el consumo personal, a efecto de excluir el valor añadido de otras empresas.
2. **Método de sustracción o medida del producto:** consiste en la deducción de los gastos frente a los ingresos.
  - a) **Método de sustracción del coste:** se obtiene de la diferencia entre los ingresos por ventas menos las compras de bienes y servicios, a lo que se le adiciona el consumo personal y la inversión de capital.
  - b) **Método de crédito del impuesto:** consiste en la deducción de los impuestos pagados de los gastos deducibles, a los impuestos devengados sobre las ventas gravables.<sup>294</sup>

Soto Guinda clasifica las técnicas de determinación del impuesto en:

1. **Método de adición:** consiste en la suma de los pagos hechos por las empresas a los factores de la producción (salarios, intereses, beneficios de la empresa). Este método resulta más idóneo para el impuesto al valor agregado tipo renta.
2. **Método de sustracción:** el impuesto se determina de la diferencia entre los ingresos y gastos en el período impositivo. Este método resulta más adaptable al impuesto al valor agregado tipo producto bruto y tipo consumo.
3. **Método de deducción impuesto de impuesto:** en este supuesto no se requiere la previa determinación del "valor agregado" o base del impuesto a la que se le aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota del impuesto; y se obtiene de la cuota del impuesto sobre el importe de las ventas gravadas, con ulterior deducción del impuesto satisfecho en las compras.

Para este autor, los primeros dos métodos son lo aplicables para la determinación del impuesto al valor agregado desde una perspectiva económica; en tanto, que el

<sup>293</sup> Véase Due, John F., *op.cit.*, p. 279.

<sup>294</sup> Véase Sullivan, Clara K., *op.cit.*, p. 265-280.

último de los métodos es aplicado, desde una perspectiva financiera, generalmente al impuesto tipo consumo.<sup>295</sup>

Por otra parte, Cesare Cosciani realiza la clasificación siguiente:

1. **Por adición:** mediante este método, la base del impuesto al valor agregado se determina sumando los réditos producidos y atribuidos por la empresa a los distintos factores de producción como el salario, intereses, beneficios y rentas.
2. **Por deducción:** la base del impuesto se obtiene de la diferencia entre las ventas de la empresa y las compras que la misma realiza.
  - a) sobre base real: también denominada como base pura o efectiva, debido a que consiste en atenderse al concepto económico del "valor agregado", el cual se obtiene de la diferencia entre la producción lograda en un período, el monto de los gastos efectuados para adquirir los productos y materias auxiliares ingresados en el ciclo productivo de ese mismo período.
  - b) sobre base financiera: consiste en deducir del producto obtenido los costos realmente soportados para lograrlo; es decir, el impuesto se determina al restar las ventas efectuadas en un período, menos las adquisiciones de productos en el mismo período, aunque no se hubiesen utilizado en el ciclo de producción como en el supuesto anterior.
    - Sistema de deducción de la base en la base: consiste en la deducción entre lo imponible por las ventas y lo imponible por las adquisiciones.
    - Sistema de deducción de impuesto en el impuesto: consiste en la deducción del impuesto liquidado por las ventas y el impuesto liquidado por las adquisiciones.

Ambos sistemas sólo coinciden en caso de que no existan exenciones o tasas diferenciales.<sup>296</sup>

De acuerdo con los criterios antes expuestos, para efectos de este trabajo es de considerarse los aspectos coincidentes entre las diversas clasificaciones, a efecto de establecer la agrupación de los métodos de determinación del impuesto al valor agregado de la siguiente manera:

1. **Criterio económico:** se determina directamente en relación con los bienes a efecto de determinar la base real o efectiva del tributo; para lo cual, se deberá determinar previamente el "valor agregado" al que deberá aplicarse la tasa impositiva que corresponda, el cual puede clasificarse en:

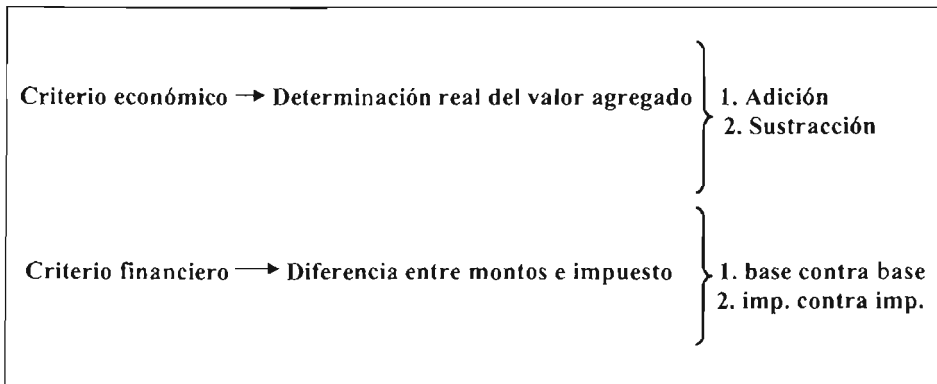
<sup>295</sup> Véase Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 77-85.

<sup>296</sup> Véase Cosciani, Cesare, *op.cit.*, pp. 76-82.



- a) Método de adición: El "valor agregado" o base del impuesto se calcula mediante la suma de los factores de la producción incorporados a los bienes: salarios, intereses, rentas de los factores naturales y beneficios obtenidos, al resultado se aplicará la tasa impositiva.
- b) Método de sustracción: El "valor agregado" o base del impuesto se determina mediante la diferencia entre las ventas y las compras; la diferencia entre los ingresos y los gastos en un período determinado.
2. **Criterio financiero**: se determina desde un aspecto específico de la tributación y de acuerdo con la eliminación de la acumulación impositiva, debido a que se tiende a extender la base imponible a elementos financieros por razones de equidad o política económica, tales como las exenciones y métodos especiales de cálculo, teniendo como base para su determinación el sistema de deducción del impuesto, y el cual se clasifica en:
- a) Método de base contra base: el impuesto se obtiene mediante la diferencia entre el monto total de las ventas efectuadas en un período determinado y el monto total de las compras realizadas en el mismo período.
- b) Método de impuesto contra impuesto: el impuesto se obtiene sobre el importe total de las ventas gravadas, con ulterior deducción del impuesto satisfecho en las compras.

Lo anterior se esquematiza de la siguiente manera:



En conclusión, independientemente del criterio de clasificación empleado o de la manera como se les denomine, existen diversos métodos para la determinación del impuesto al valor agregado, los cuales varían dependiendo del sistema tributario en el se establezcan, así como de las condiciones económicas, políticas y sociales de cada país en el que se lleve a cabo.

En México, el método económico que se emplea para la determinación del "valor agregado" del impuesto es el de sustracción, y el método financiero utilizado para la determinación del impuesto es el denominado "impuesto contra impuesto"; lo anterior en atención a lo dispuesto por el artículo 4° de la LIVA que establece: "el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso..."<sup>297</sup>; de igual forma, el artículo 1°, penúltimo párrafo de este ordenamiento establece: "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..."<sup>298</sup>

### E. Estructura.

Este punto está destinado al análisis de la estructura del impuesto al valor agregado con el fin de conocer de manera integral la constitución de este tipo de gravamen; el apartado en estudio resulta de gran importancia por reflejar la naturaleza del mismo, además de ser el apoyo o la base para el estudio de capítulos posteriores.

Se afirma que todo "impuesto está constituido por un conjunto de elementos... relacionados lógicamente, de acuerdo con las exigencias que plantean la naturaleza y las funciones del impuesto..."<sup>299</sup> de ahí, que el impuesto al valor agregado, al igual que cualquier impuesto, cuenta con elementos esenciales como lo son: sujeto, objeto, base y tasa, de cuya conjunción necesaria nace la obligación tributaria.

Es importante precisar, que los elementos del impuesto deben estar contemplados de manera expresa en Ley; porque de otro modo, la autoridad fiscal fijaría de forma arbitraria la estructura del tributo, con el riesgo de faltar a la equidad y proporcionalidad del impuesto tal y como lo establece la Constitución Política.

Al respecto, resultan aplicables las siguientes tesis jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la*

<sup>297</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2004, artículo 4.

<sup>298</sup> Idem., artículo 1.

<sup>299</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *op.cit.*, p. 21.

*relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.<sup>100</sup>*

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

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.*

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

<sup>100</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tomo: 91-96, primera parte, p. 172.

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

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 331/76. Maria de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Rio Rodriguez.*

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.<sup>301</sup>*

Una vez señalada la obligación del legislador de regular en Ley, de manera clara y precisa, todos y cada uno de los elementos esenciales de los tributos, resulta conveniente analizar los elementos fundamentales del impuesto al valor agregado y que a continuación se detallan.

### 1. Sujeto.

El sujeto de la relación jurídico tributaria se divide en: activo y pasivo, que en términos del artículo 31, fracción IV constitucional, la calidad de sujeto activo la tiene la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios; y el sujeto pasivo es aquel que está obligado al pago del impuesto por haber realizado el supuesto normativo generador del tributo, postura justificada en el mismo artículo 31 constitucional, al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

Por regla general, las personas morales públicas, como la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios no están obligadas al pago del impuesto por ser sujetos activos de la relación tributaria; sin embargo, pueden constituirse en sujetos pasivos o retenedores de acuerdo con el artículo 1º, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, al señalar que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Tratándose del Impuesto al Valor Agregado, la ley respectiva contempla en su artículo 3º, segundo párrafo, que "la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como los organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto al valor agregado únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos."<sup>302</sup>

<sup>301</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tomo: 91-96, primera parte, p. 173.

<sup>302</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 3. Así mismo, es importante señalar que, de acuerdo con los artículos 2º, fr. IV y 3º del CFF, son derechos "...las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, ... así como las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado." Mientras que los aprovechamientos "...son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal..."

Asimismo, el tercer párrafo de este mismo numeral señala, que "la Federación y sus organismos descentralizados efectuarán la retención cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios de personas físicas o residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país en el supuesto previsto en la fracción III del artículo 1º-A de la LIVA, así como en los casos en que la Federación y sus organismos descentralizados reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales. Es preciso señalar que los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención mencionada en este párrafo."<sup>303</sup>

En consecuencia, la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios pueden constituirse en sujetos activos y pasivos a la vez como excepción a la regla general de la relación jurídico tributaria; o bien, guardar cada uno su papel según corresponda al sujeto activo o al sujeto pasivo de la relación de acuerdo a lo establecido por las leyes.

El sujeto pasivo del impuesto es "el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce...el objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, así como el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél."<sup>304</sup>

En este tenor, se establece que el sujeto pasivo es la persona física o moral que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen, aunque no siempre coincide con el sujeto en quien efectivamente recae la carga del impuesto; de tal suerte que la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos que la doctrina<sup>305</sup> ha clasificado de la siguiente manera:

1. Responsables contribuyentes: es la persona física o moral "...a quien la ley le impone la carga tributaria del hecho imponible,"<sup>306</sup> es decir, es la persona que da origen al nacimiento del crédito fiscal.
2. Responsable por sustitución: es "el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria...";<sup>307</sup> es el que en virtud de una disposición de la ley está obligado al pago de un crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, ejemplo: retenedores, recaudadores, notarios.

<sup>303</sup> *Ibidem*.

<sup>304</sup> Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 55.

<sup>305</sup> Para un estudio a profundidad, véase Jarach, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed., Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 2001; Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Porrúa, México, 1976.

<sup>306</sup> Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 12 ed., Civitas, Madrid, 2002, p. 141.

<sup>307</sup> *Idem.*, p. 143.

3. Responsable por garantía: se comprende tanto a los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario por el responsable contribuyente.
4. Responsables solidarios: son aquellos a los que les "...es exigible la deuda tributaria sin necesidad de agotar la acción de cobro... es decir, el responsable solidario aparece como deudor tributario en el mismo procedimiento de cobro seguido contra el sujeto pasivo...",<sup>308</sup> la responsabilidad solidaria se encuentra regulada en nuestra legislación, en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en que se señala como responsables solidarios a los retenedores, liquidadores, síndicos, representantes, legatarios, socios y accionistas, entre otros.

De acuerdo con lo anterior, se afirma que el sujeto pasivo puede tener diversos grados de responsabilidad según sea el caso; por lo que, la responsabilidad del sujeto pasivo puede ser directa o indirecta dependiendo del grado de intervención en la obligación tributaria.

Se afirma, que el impuesto debe cobrarse al sujeto que esté relacionado con la materia imponible (realidades económicas); es decir, el sujeto pasivo formal del impuesto será quien esté en posesión con los recursos monetarios a efecto de hacer efectivo el cobro del tributo. Sin embargo, este sujeto no siempre coincide, en justicia, con quien debe soportarlo; toda vez que por razones de eficacia recaudatoria, quien debe enterar formalmente el tributo es quien se encuentre en relación inmediata con la materia imponible, pero quien debe soportarlo o pagarlo en realidad, es quien tenga la capacidad económica de contribuir.<sup>309</sup>

Por lo que, en el impuesto al valor agregado se debe distinguir entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del mismo, que de acuerdo con algunos autores, se han denominado sujeto pasivo formal o "de jure" y el sujeto pasivo material, económico o "de facto" respectivamente.

El sujeto pagador del impuesto "...es aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulta afectada con el pago,"<sup>310</sup> situación que se manifiesta claramente en los impuestos indirectos, en donde quien en realidad sufre la carga tributaria es el sujeto pasivo de facto; así por ejemplo, en el impuesto especial sobre producción y servicios se grava la enajenación de alcohol y es el sujeto pasivo quien realiza esta actividad, pero quien en realidad lo paga es el consumidor final porque en el precio de venta del alcohol estará incluido el importe del impuesto.

---

<sup>308</sup> *Idem.*, p. 153.

<sup>309</sup> *Cfr.* Pérez de Ayala, José Luis, pp. 22-23.

<sup>310</sup> Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, p. 56.

No obstante lo anterior, la personalidad del “sujeto pasivo de facto” o “pagador del impuesto” es ignorada por la Ley, aun cuando el legislador la toma en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia expresa y literal de la misma en el texto legal;<sup>311</sup> así por ejemplo, el artículo 1º, tercer párrafo de la LIVA señala lo relativo a la traslación del impuesto, haciendo referencia tácita del sujeto pasivo de hecho pero sin mencionarlo de manera expresa al establecer que “el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A o 3, tercer párrafo de la misma.”<sup>312</sup>

De acuerdo con lo antes señalado, quienes están obligados al pago del impuesto son las personas que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso y goce temporal de bienes e importen bienes o servicios (sujeto pasivo jurídico); pero de acuerdo con este mismo precepto, quien en realidad sufre el cargo o cobro del impuesto es el adquirente de los bienes, el usuario temporal o el receptor de los servicios (sujeto pasivo económico). Por lo tanto, aun y cuando la ley no hace referencia expresa y directa de la personalidad del sujeto pasivo de facto o material, en realidad se contempla de manera tácita.

La doctrina señala que la obligación del sujeto activo consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria, de la cual se desprenden obligaciones secundarias como la obligación de determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.<sup>313</sup>

Las obligaciones secundarias del sujeto activo se dividen en:

- a) Obligaciones de hacer: como por ejemplo: determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, practicar visitas de inspección, etc.
- b) Obligaciones de no hacer: como por ejemplo: abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, etc.<sup>314</sup>

La obligación principal del sujeto pasivo consiste únicamente en el pago del impuesto, pero puede tener las obligaciones secundarias como:

- a) Obligaciones de hacer: por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros contables, expedir determinados documentos, etc.

<sup>311</sup> *Ibidem*.

<sup>312</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1º, tercer párrafo.

<sup>313</sup> *Cfr.* Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, p. 58.

<sup>314</sup> *Ibidem*.

- b) Obligaciones de no hacer: no alterar o destruir los sellos o envolturas oficiales, no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago de los impuestos, etc.
- c) Obligaciones de tolerar: permitir la práctica de visitas de inspección de los libros, locales, documentos o bodegas propiedad del causante, etc.<sup>315</sup>

Las obligaciones del sujeto pasivo dependerán del objeto de la ley de que se trate, así tenemos que, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son sujetos pasivos formales del impuesto y por lo tanto, estarán obligadas al pago del mismo, las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios; esto es lo que expresamente señala la Ley; sin embargo, es necesario precisar que en realidad quien paga el impuesto es el consumidor final de los bienes o servicios sujetos al gravamen.

## 2. Objeto.

De la Garza afirma que el objeto del tributo es "la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición",<sup>316</sup> sin embargo, esta descripción no se refiere estrictamente a la realidad económica, sino que además incluye la fuente de donde se obtienen los recursos, es decir, el objeto del impuesto tiene que referirse a la situación legal de donde se originan los tributos, esto es el hecho imponible.<sup>317</sup>

Lo anterior se justifica porque la fuente de los ingresos de las personas difiere en cada caso de un gravamen a otro, y los contribuyentes acumulan todos sus emolumentos en su haber patrimonial debiendo hacer la distinción del origen de cada uno de ellos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por esta razón, necesariamente el objeto del impuesto, además del significado económico necesita el jurídico, para establecer claramente la dimensión del tributo.<sup>318</sup>

Para Rodríguez Lobato, el objeto del tributo es lo que grava la ley tributaria y no el fin que se busca con la imposición; es decir, la materialidad económica sujeta a imposición como la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios; y que quedará precisado a través del hecho imponible.<sup>319</sup>

El objeto del impuesto, consiste en la realización en territorio nacional, accidental o habitual, de los actos o actividades de la naturaleza jurídica. Los actos o actividades que están sujetos a una condición no están gravados en tanto éstos no se realicen; mientras no se satisfaga la condición, el acto o actividad no se da jurídicamente, cumplida la condición, se

<sup>315</sup> *Idem.*, p. 59.

<sup>316</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1973, p. 388.

<sup>317</sup> *Cfr.* Moreno Padilla, Javier, *Trimestre Fiscal*, "El objeto del impuesto al valor agregado", Año 11, número 34, Guadalajara Jalisco, Indetec, marzo de 1990, p. 126.

<sup>318</sup> *Ibidem.*

<sup>319</sup> *Cfr.* Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986, p. 112.



realiza el acto gravado.<sup>320</sup> Toda ley tributaria debe señalar en sus primeros preceptos cuál es el objeto del tributo, es decir, qué es lo que lo que se grava.

Para Flores Zavala el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto, circunstancia que puede ser la percepción de utilidades, o de una herencia, la realización de un acto, etc.<sup>321</sup>

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal, y es justamente ese acto el contenido del hecho imponible, entendido éste como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.<sup>322</sup>

En el impuesto al valor agregado el objeto del impuesto lo constituye el consumo de bienes y servicios, y el hecho imponible la realización de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación bienes o servicios que realicen las personas físicas o morales.

Resulta importante señalar que, no obstante que de acuerdo con el Código Civil, la compraventa se presenta "...cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero",<sup>323</sup> en materia fiscal se establece un concepto más amplio respecto a la enajenación de bienes, que no sólo se limita a la transferencia de propiedad, sino que incluye las adjudicaciones, aportaciones a una sociedad, arrendamiento financiero, entre otros.

De acuerdo con el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación se entiende por enajenación de bienes toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A. Así como las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor; la aportación a una sociedad o asociación; la que se realiza mediante el arrendamiento financiero; la que se realiza a través del fideicomiso cuando 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. Así como en el caso en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

---

<sup>320</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del impuesto...op cit.*, p. 35.

<sup>321</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, p. 114.

<sup>322</sup> Sáinz De Bujanda, Fernando, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, "Análisis jurídico del hecho imponible", volumen XV, número 60.

<sup>323</sup> *Código Civil Federal*, Porrúa, México, 2003, artículo 2248.

Así también, la cesión de derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso cuando 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, o bien el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor. 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 y 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 su celebración.<sup>324</sup>

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se entiende por enajenación, además de lo señalado en el CFF, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas; y exceptúa la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.<sup>325</sup>

Como se observa, en materia fiscal la Ley adopta un criterio casuista y distinto al derecho común en la definición de “enajenación de bienes” al agrupar dentro de un mismo concepto figuras que doctrinalmente son distintas; sin embargo, así se regula en las leyes fiscales desde una perspectiva muy particular y *sui generis* para efectos únicamente tributarios.

Respecto a la prestación de servicios independientes el párrafo segundo del artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que no se entenderá por “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 LISR asimile a dicha remuneración.<sup>326</sup>

A *contrario sensu*, se entiende por prestación de servicios independientes los que se realizan de manera independiente sin percibir el pago de remuneración derivada de algún tipo de subordinación, ni los servicios por los que se perciban salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral y demás que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, el artículo 14 de la LIVA establece dos prescripciones genéricas, la fracción I, que establece la prestación de obligaciones de hacer que realiza una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen; y la fracción VI señala cualquier obligación de dar, de no hacer o de permitir asumida por una persona en beneficio de otra.<sup>327</sup>

<sup>324</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2004, artículo 14.

<sup>325</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 8.

<sup>326</sup> *Idem.*, artículo 14.

<sup>327</sup> *Ibidem.*

En la prestación de servicios independientes, se regula también de manera casuística, el transporte de personas o bienes, el seguro, afianzamiento y reafianzamiento, el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución; así como la asistencia técnica y la transferencia de tecnología.<sup>328</sup>

En cuanto al uso o goce temporal de bienes, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que se entenderá por éste al arrendamiento, 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.<sup>329</sup>

De igual forma, se le dará el tratamiento de uso o goce temporal de bienes a la prestación del servicio de tiempo compartido, entendido éste como el acto jurídico consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por períodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se transmitan los activos de la persona moral de que se trate.<sup>330</sup>

El único requisito que la Ley menciona para la generación del tributo, consiste en que se trate de bienes tangibles, que son definidos como “aquellos que se pueden tocar, pesar o medir en oposición de los intangibles que son los que no tienen al menos una de estas características”.<sup>331</sup> Por lo que, cuando se concede el uso para la explotación de patentes y marcas, como éstas no corresponden a los bienes tangibles no quedan comprendidos en el presente apartado, pero sí dentro de los servicios de asistencia técnica o transferencia de tecnología por la que deberá enterarse el impuesto.

Resulta importante mencionar, que la LIVA señala como uso y goce temporal de bienes al arrendamiento; y de acuerdo con el artículo 2398 del Código Civil, se presenta el arrendamiento cuando una de las partes contratantes se obliga a conceder el uso o goce temporal de una cosa y la otra a pagar por ese uso o goce un precio cierto.<sup>332</sup>

En consecuencia, se considera como arrendamiento aquéllos espacios destinados a la publicidad como es el caso de los espacios para ferias y exposiciones, los anuncios en muros y azoteas, etc., donde se puede observar que existe la obligación recíproca para conceder el uso o goce temporal de un bien por un precio cierto por lo que se genera el pago del tributo.

<sup>328</sup> *Ibidem.*

<sup>329</sup> *Idem.*, artículo 19.

<sup>330</sup> *Ibidem.*

<sup>331</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 5º último párrafo.

<sup>332</sup> *Código Civil Federal*, Porrúa, México, 2003, artículo 2398.

De igual forma, se entiende para efectos fiscales, que el usufructo queda comprendido dentro del uso y goce temporal de bienes, el cual es definido por el artículo 980 del Código Civil Federal "...como el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos."<sup>333</sup> Es sabido, que el usufructo consiste en un derecho parcial de la propiedad, en virtud de que una persona conserva una titularidad carente de dominio, y es otra la que disfruta del bien, de tal manera que se traslada el uso y goce al usufructuario.

Es necesario aclarar que el usufructo puede constituirse de diversas maneras, ya sea por testamento, por disposición legal o por contrato, pero solo donde exista una contraprestación se genera el impuesto al valor agregado, debido a que la Ley señala como requisito determinante del tributo la existencia de dicha contraprestación, por lo que tratándose del usufructo, solo se genera el gravamen cuando se presente a través de un contrato oneroso donde el usufructuario paga por disfrutar del bien.<sup>334</sup>

En principio, dentro del uso y goce temporal de bienes se podría considerar al comodato, los derechos de uso y habitación; sin embargo, como son a título gratuito y no existe contraprestación no son aplicables para efectos fiscales.

Por último la Ley grava la importación de bienes y servicios, que de acuerdo con el artículo 24 de la LIVA se considera como tal la introducción de bienes al país; la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal dentro del territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; el uso o goce temporal dentro del territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero; y el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios gravados por la LIVA cuando se presten por no residentes en el país.<sup>335</sup>

Asimismo, se considera importación de bienes o servicios y causará el impuesto al valor agregado, cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional.<sup>336</sup>

A efecto de comprender lo relativo a la introducción de bienes al país, es importante precisar que la Ley Aduanera vigente, en sus numerales 96 y 106, regula el régimen de importación definitiva y temporal, entendiéndose por importación definitiva "...la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en territorio nacional por tiempo ilimitado"<sup>337</sup> y; por importación temporal, "...la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado..."<sup>338</sup>

<sup>333</sup> *Idem.*, artículo 980.

<sup>334</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 19, primer párrafo.

<sup>335</sup> *Idem.*, artículo 24.

<sup>336</sup> *Ibidem.*

<sup>337</sup> *Ley Aduanera*, Compilación de Legislación Aduanera, SHCP-SAT, México, 2003, artículo 96.

<sup>338</sup> *Idem.*, artículo 106.

Respecto a la exportación temporal, la Ley Aduanera señala en su artículo 117, que se autoriza la salida del territorio nacional de mercancías para someterse a un proceso de transformación, elaboración o reparación hasta por dos años y que al retorno de las mercancías se pagará el impuesto general de importación que corresponda al valor de las materias primas o mercancías extranjeras incorporadas, así como el precio de los servicios prestados en el extranjero para su elaboración, transformación o reparación, siendo éste el valor que se utilice para calcular el impuesto al valor agregado de acuerdo con el artículo 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.<sup>339</sup>

De igual manera, el artículo 26 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece las reglas particulares de cuándo debe considerarse importación de bienes o servicios para efectos del gravamen, para cuyo cálculo se tendrá como base los impuestos al comercio exterior y los adicionales que se tengan que cubrir con motivo de la importación.<sup>340</sup>

Lo relativo a la adquisición o concesión temporal de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país siguen las reglas de la terminología manifestada en los apartados respectivos, principalmente de los numerales 8º y 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### 3. Base.

La base del impuesto "...es el valor que corresponda a los actos o actividades gravados, incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o de cualquier concepto."<sup>341</sup>

De acuerdo con Flores Zavala, la base impositiva "es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, etc..."<sup>342</sup> Es la parte o porción evaluada o determinada por distintos procedimientos para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.

Para Pérez Royo "...es la expresión cifrada y numérica del hecho imponible, se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, el criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto..., puede decirse que, a través de la base y de su cálculo en cada caso concreto, se aprecia la presencia o graduación de la capacidad económica en cada hecho imponible real."<sup>343</sup>

Es importante señalar, que la base del tributo debe estar claramente especificada en la ley, de ahí que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en una serie de numerales referentes a "la base del tributo" según el hecho imponible de que se trate; por lo

<sup>339</sup> *Idem*, artículo 117.

<sup>340</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 26.

<sup>341</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del impuestos...* op. cit., p. 36.

<sup>342</sup> Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 115.

<sup>343</sup> Pérez Royo, Fernando, op. cit., p. 174.

que, se establece que "para calcular el impuesto, tratándose de enajenaciones, se considerará como valor el precio pactado o contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto."<sup>344</sup>

De este numeral se desprende que la base del impuesto en la enajenación de bienes, es el precio pactado o en su defecto el valor de mercado o avalúo además de las cantidades que se cobren al adquirente por otros conceptos; pero se debe considerar, que la base será en atención al precio pactado o valor del mercado que tenga el bien o servicio en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones.<sup>345</sup>

Asimismo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que la base del impuesto tratándose de la prestación de servicios, será "...el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto."<sup>346</sup>

En el caso de personas morales que presten servicios a sus miembros, socios o asociados, se considerará como base para el cálculo del impuesto los pagos que éstos efectúen incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas.<sup>347</sup>

Respecto al uso o goce temporal de bienes, la misma LIVA establece como base del impuesto "...el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios o penas convencionales...".<sup>348</sup>

En la importación de bienes y servicios, el artículo 27 del ordenamiento en comento señala que se considerará como base del impuesto tratándose de bienes tangibles "...el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de dicho gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación."<sup>349</sup>

En el caso, de bienes intangibles gravables como lo son las adquisiciones realizadas por personas residentes en el país, el uso o goce en territorio nacional de bienes intangibles enajenados o proporcionados por personas no residentes en él, y el aprovechamiento en territorio nacional de servicios cuando se presten por no residentes en el país; se tomará como base para el cálculo del impuesto el que les correspondería en la Ley del Impuesto al Valor Agregado por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso. Mientras que, respecto a los bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, la base será la que se utilice

<sup>344</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 12.

<sup>345</sup> *Idem.*, artículo 11.

<sup>346</sup> *Idem.*, artículo 18.

<sup>347</sup> *Ibidem.*

<sup>348</sup> *Idem.*, artículo 23.

<sup>349</sup> *Idem.*, artículo 27.

para los fines del impuesto general de importación con las adiciones que se tengan que pagar a causa de la importación.<sup>350</sup>

Es importante señalar, que en la importación de bienes tangibles el pago del impuesto tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, pero cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado al pago de este último impuesto, se efectuará el pago del impuesto al valor agregado mediante declaración ante la aduana correspondiente.<sup>351</sup>

Como se puede apreciar, a cada situación que la Ley regula como objeto a gravar, corresponde un valor que técnicamente se le ha denominado la base gravable del impuesto, y la Ley establece claramente, tanto el objeto como el momento en que se efectúa el mismo, pero además precisa la manera en que debe determinarse; debido a que no es suficiente el solo hecho de definir lo que se grava, sino que además, es necesario establecer la manera de calcular el gravamen y el valor sobre el que deberá determinarse.

Al respecto resulta aplicable la tesis de jurisprudencia siguiente:

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

*Séptimo Época:*

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

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

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

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

*Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*<sup>352</sup>

(El énfasis es nuestro).

Lo anterior, proporciona seguridad jurídica para el contribuyente en virtud de que podrá conocer con certeza los actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado, así como la situación o hipótesis que los obliga, la manera en que deberá calcularse, y la base sobre la que se determinará el tributo a esterar.

<sup>350</sup> *Ibidem.*

<sup>351</sup> *Idem.*, artículo 28.

<sup>352</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 161, p. 164.

#### 4. Tasa.

La tasa es el porcentaje que se establece en la Ley para aplicarse a la base impositiva y de la aplicación de la tasa impositiva al valor neto de los actos o actividades, es decir, a la base gravable de la contribución, se obtiene el impuesto a cargo del contribuyente.<sup>353</sup>

Conforme al criterio generalmente aceptado por la doctrina, la equidad en los impuestos al consumo se busca también a través de tasas diferenciales sobre aquellos productos o servicios que inciden sobre las clases o sectores más necesitados de la población donde la capacidad contributiva es más escasa.<sup>354</sup>

Por lo que, la diferenciación de tasas en zona fronteriza tiene relativa significación desde el punto de vista de la equidad del impuesto, ya que la finalidad de esta tasa especial obedece a razones de equilibrio comercial y competitividad entre los productos de procedencia extranjera y el tratamiento diferencial está destinado a favorecer esencialmente a los productos y comerciantes que operan en esas zonas.<sup>355</sup> De tal suerte que con esta modalidad se busca que el comercio nacional se encuentre en las mismas condiciones del internacional.

La mayoría de los países han adoptado la técnica de tasas diferenciales; sin embargo, esta técnica siempre ha sido criticada por considerarse que va en contra de la neutralidad del impuesto, así como de la naturaleza del impuesto al valor agregado, el cual ha sido creado técnicamente para gravar el consumo generalizado, tal y como se estudiará a profundidad en el Capítulo Cuarto de este trabajo.

Sin embargo, a grades rasgos se establece que la postura contraria al sistema de tasas diferenciales sustenta, que con la diferenciación de tasas se plasma una verdadera discriminación de las diferentes operaciones gravadas, creando complicaciones de orden administrativo, además de provocar que la carga fiscal pese más en las familias modestas que sobre las más favorecidas, rompiéndose el principio de justicia fiscal.<sup>356</sup>

De igual forma, se afirma que la diversidad de tasas afecta a la neutralidad y complica el mecanismo de deducciones. En el fondo, con las tasas múltiples se ha pretendido instituir una progresividad del impuesto al valor agregado, que muchos autores consideran más aparente que real.<sup>357</sup>

<sup>353</sup> Cfr. García Lepe Carlos y Ricardo Hernández Salcedo, *Acreditamiento, devoluciones y compensaciones en el IVA*, Indetec, México, 1994, p. 31.

<sup>354</sup> Cfr. Zabaleta Rodríguez, Benjamín, *Trimestre Fiscal*, "Justicia Tributaria e IVA", número 34, año 11, marzo de 1990, p. 177.

<sup>355</sup> *Idem.*, p. 178.

<sup>356</sup> Cfr. Reséndez Muñoz, Eduardo, *op. cit.*, pp. 38-39.

<sup>357</sup> *Ibidem.*



En este sentido, se establece que el impuesto al valor agregado es regresivo en razón de que los contribuyentes de débil ingreso no pueden ahorrar debido a la carga del impuesto y al hecho de que la repartición de los productos entre las diferentes tasas está lejos de armonizar con su estructura de consumo<sup>358</sup>.

En virtud de lo anterior, algunos autores sostienen que lo ideal en el impuesto al valor agregado, es la tasa única por conducir a la simplificación administrativa en su aplicación y provoca en el impuesto mayor neutralidad fiscal que tiende a frenar el aumento de los precios de bienes y servicios.<sup>359</sup>

No obstante lo anterior, se considera que si bien es cierto la multiplicidad de tasas puede provocar complejidad administrativa, también es cierto que si se adopta un sistema controlado de tasas diferenciales puede lograrse una mayor justicia fiscal y equidad respecto a las clases menos favorecidas y a la larga en el sistema financiero del país.

También es importante valorar, si resulta más conveniente una fácil administración de impuestos, o bien, una mayor equidad respecto a las clases bajas; además de estar conscientes, de que el impuesto al valor agregado muestra cierta regresividad que puede ser controlada a través de las exenciones o tipos de gravamen reducidos de artículos de primera necesidad o de consumo generalizado entre las personas con bajos ingresos.<sup>360</sup>

Por tal razón, se estima que pese a las constantes críticas hechas por algunos autores, es importante mantener el sistema de tasas múltiples, siempre y cuando se encuentre perfectamente regulado y controlado, a efecto de lograr una mayor equidad entre los contribuyentes y evitar así la regresividad del impuesto.

En México al igual que la mayoría de los países en los que se ha adopta este régimen impositivo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado maneja el sistema de tasas diferenciales al regular una tasa general del 15%, una tasa del 10% cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto se realicen por residentes en región fronteriza, tasa del 0% para exportaciones y ciertos productos como medicinas y productos destinados a la alimentación, tractores para accionar implementos agrícolas, prestación de servicios a agricultores y ganaderos siempre que sean destinados a actividades agropecuarias, entre otros, situación que se analizará a detalle en el Capítulo Cuarto de esta investigación.

La diferenciación de tasas que regula la LIVA, ha sido incorporada por razones de política social y económica, en virtud de que en México, la marcada desigualdad de clases impide que las actividades y productos sean gravados en igualdad de circunstancias para todos los contribuyentes.

---

<sup>358</sup> *Idem*, p. 40.

<sup>359</sup> *Ibidem*.

<sup>360</sup> *Cfr.* Soto Guinda, Joaquín, *op. cit.*, p. 185.

## 5. Exenciones.

De acuerdo con el maestro Margáin Manautou, en el Derecho Tributario no existe como regla general al igual que en el Derecho Privado la extinción de la obligación a través de la remisión de deuda; esto es, por perdón del acreedor al deudor en el cumplimiento de su obligación, en virtud de que en materia tributaria el sujeto activo tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales y carece de facultades para perdonar el pago de los mismos, así como sus accesorios (recargos y sanciones). Sin embargo, se ha creado la figura de la exención que tiene por objeto más que perdonarlos, eximirlos de la obligación.<sup>361</sup>

Se dice que, la exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica; a) es de equidad, por cuanto aquéllos que ya cubren un gravamen es justo que no paguen otro, por lo que se les exime de la nueva carga a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los contribuyentes del mismo; b) resulta conveniente, en virtud de que como el pagador del impuesto es el consumidor final, es necesario eximir de impuestos el consumo de artículos de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida, lo anterior es por razón de justicia social, y c) por razones de política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias o para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo.<sup>362</sup>

Por lo tanto, "...la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones impondibles por razones de equidad, de conveniencia o de política económica."<sup>363</sup>

La exención es la liberación de la obligación por disposición de la ley, en consecuencia, si con la exención se redime al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la misma.<sup>364</sup>

Sáinz de Bujanda señala que existe exención "...cuando de la realización del hecho imponible no nace la deuda tributaria por la existencia de una norma que excluye dicha obligación."<sup>365</sup>

De acuerdo con el Poder Judicial de la Federación es sujeto exento la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio, al sustentar:

<sup>361</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio...op. cit.*, p. 275.

<sup>362</sup> *Idem.*, p. 276.

<sup>363</sup> *Idem.*, p. 277.

<sup>364</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 159-161.

<sup>365</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 380.

*"IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalado en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.*

*Octava Época:*

*Contradicción de tesis. Varios 26/90. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito. 22 de octubre de 1993. Mayoría de tres votos.*<sup>366</sup>

(El énfasis es nuestro).

Las características de la exención son las siguientes:

1. Es un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo, por lo que debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir, debe estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o por mayoría de razón.
2. La aplicación de la exención es para el futuro, ya que sería causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de la misma.
3. La exención es temporal porque sólo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto previsto en esa hipótesis legal.<sup>367</sup>

De acuerdo con algunos autores las exenciones se pueden clasificar en:

- Objetivas y subjetivas: las primeras se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como es el caso de los artículos de primera necesidad para la subsistencia del hombre; como ejemplo de las exenciones objetivas tenemos las que regula el artículo 9º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y las segundas son las que se establecen en función de la persona, como en el caso de los autores por las regalías que perciben o de los diplomáticos extranjeros, así también tenemos lo relativo al artículo 15, fr. VI, XII y XIV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>366</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Octava Época, Segunda Sala, tomo III, Parte SCJN, tesis 490, p. 355.

<sup>367</sup> Andreozzi, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipografía Editora Argentina, 1951, pp. 88-91

- *Permanentes y transitorias*: las primeras subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede y opera directamente sin la intervención de ninguna autoridad para todo aquél cuya situación coincide con la hipótesis normativa, como ejemplo podemos mencionar todas las exenciones reguladas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Renta, etc.; y las segundas son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado, se encuentra establecida en el ordenamiento legal como una posibilidad y requiere de la intervención de la autoridad para que, ejercitando una facultad reglada, verifique la adecuación de la situación del contribuyente a la hipótesis normativa y determine el período por el cual operará la exención, por ejemplo las que se otorgan mediante decreto.
- *Absolutas y relativas*: las primeras liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales; y las segundas únicamente liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo tanto, deberán cumplirse las obligaciones formales, por ejemplo, lo establecido por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que establece en su último párrafo “... *Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes*”.
- *Constitucionales*: son las que se encuentran establecidas directamente en la Constitución Política, en México, un ejemplo es el salario mínimo, al que por disposición constitucional se le exime de todo gravamen.
- *Económicas*: son aquéllas que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país.
- *Distributivas*: son las que se crean con la finalidad de distribuir más equitativamente la carga tributaria, en observancia del principio de justicia. Ejemplo, artículo 77, fr. I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- *Con fines sociales*: son los que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea en el aspecto tecnológico, artístico, deportivo, etc., por ejemplo las señaladas en el artículo 77 fr. VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>368</sup>

Existe controversia acerca de la constitucionalidad de la exención, ya que de acuerdo con el artículo 28 de la Constitución Política “...no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; *ni exención de impuestos...*”,<sup>369</sup> por lo tanto, de acuerdo con este precepto todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor son inconstitucionales; sin embargo, algunos autores señalan que sólo existirá violación a este artículo cuando el

<sup>368</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio...op.cit.*, pp. 277-279; Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, volumen XII, México, 1990, pp. 140-160; Andreozzi, Manuel, *op.cit.*, pp. 95-103; Rodríguez Lobato, Raúl, *op.cit.*, pp. 161-162.

<sup>369</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Porrúa, 2003, artículo 28.

legislador establezca exenciones para favorecer a determinada persona, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal.

Otra corriente señala, que no obstante lo señalado por el artículo 28 constitucional, existen exenciones en las leyes tributarias debido a la interpretación tradicional de dicho precepto en el sentido de que la exención de impuestos que prohíbe la Constitución Federal es la que se concede a título individual y no las que se otorguen por medio de disposiciones de carácter general; empero, esta postura manifiesta que la interpretación dada es incorrecta porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distingos y que aun cuando las exenciones sean de carácter general, se rompe con el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del principio de justicia.<sup>370</sup>

En atención a lo anterior, es de considerarse que la existencia de las exenciones es justificada por razones de equidad y justicia social; así mismo, de acuerdo con nuestra Carta Magna el artículo 28 señala la prohibición de las exenciones de impuestos en los términos que señalan las leyes, razón por la cual resulta aplicable la primera corriente doctrinal al afirmar que la exención será constitucional mientras se regule de manera general y abstracta sin pretender favorecer a determinada persona

Al respecto, resultan aplicables las siguientes tesis jurisprudenciales:

*"IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por lo íntimo conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal*

*Tesis de jurisprudencia 25/91 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 de los señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Gütrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldón, Atanasio González Martínez, José Manuel Villogordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria*

<sup>370</sup> Véase Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.* pp. 200-203. Para un estudio completo al respecto sobre todos los antecedentes, evolución e interpretación del artículo 28 constitucional respecto a las exenciones consúltese Salinas Arrambide, Pedro, *op.cit.*, pp. 187-210.

*Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D. F., a 7 de junio de 1991.*<sup>371</sup>

*"EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY. NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.*

*Amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de mayo en curso, aprobó, con el número LXXVIII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a trece de mayo de mil novecientos noventa y seis.*<sup>372</sup>

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se regula la figura de la exención en sus artículos 2-C, 9º, 15, 20 y 25 y se eximen del pago del impuesto:

- Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'000, 000.00 por dichas actividades.
- Las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos no los realicen con el público en general.
- En la enajenación de: suelo; construcciones adheridas al suelo cuando sean destinadas para casa habitación; libros, periódicos, revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor; bienes muebles usados a excepción de los enajenados por empresas; billetes de loterías, rifas y sorteos así como los premios respectivos; moneda nacional y extranjera, así como las piezas de oro y plata que hubieran tenido tal carácter; partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la

<sup>371</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo III, mayo de 1996, tesis P. LXXVIII/96, p. 112.

<sup>372</sup> Semanario Judicial de la Federación, octava época, tomo VII, junio de 1991, tesis P./I. 25/91, p. 54.

enajenación de los mismos se esté obligado a pagar el impuesto; lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

- Por la prestación de los siguientes servicios: comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación; comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro o instituciones de crédito a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración; los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio; los de enseñanza que preste la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios y sus organismos descentralizados; el transporte público terrestre de personas; transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal; los servicios profesionales de medicina cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles, etc.
- Por las importaciones siguientes: las que no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito; los equipajes o menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados que hayan usado durante su estancia en el extranjero; las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales, etc.

No obstante, que la exención constituye un instrumento empleado por razones de política económica y social, también es cierto que en exceso pueden provocar graves complicaciones respecto a la naturaleza técnica del impuesto; razón por la que es de considerarse, que la exención debe de existir siempre y cuando esté bien regulada en nuestra legislación y justificada conforme a las razones de equidad, justicia social, orden público y económico a efecto de lograr una mayor justicia tributaria entre los sujetos contribuyentes de los impuestos.

#### IV. Bibliografía del capítulo.

- ÁLVAREZ RENDUELES, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971.
- ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipografía Editora Argentina, 1951.
- BALLADUR, Jean Pierre y Antoine COUTIÈRE, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, "Experiencia Francesa en la aplicación del IVA", número 3, Madrid, 1982.
- BANGS, Robert S., *Política Impositiva*, FCE, México, 1971.
- \_\_\_\_\_, *Trimestre Fiscal*, "Las diversas posibilidades de la Política Impositiva", número 51, Año 16, julio-septiembre de 1995, Guadalajara Jalisco.
- CALLE SAIZ, Ricardo, *Sistemas Fiscales Contemporáneos*, Servicio de Publicaciones de la Fundación Universitaria San Pablo CEU, Madrid, 1974.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Veinte años de evolución de la imposición a los rendimientos de capital (1956-1976)*, México, IJ-UNAM, 1977.
- \_\_\_\_\_, *Investigación Fiscal*, "Sistema de Planeación Fiscal en México", No. 19, Julio de 1967, SHCP, México, 1967.
- COSCIANI, CESARE, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.
- DA SILVA MARTINS, "Capacidad Económica y Capacidad Contributiva", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 212, Madrid 1991.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1973.
- DE VITI DE MARCO, A., *Principios Fundamentales de Economía Financiera*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1934.
- DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime, *Régimen y aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento*, Ediciones Fiscales Alonso, S.A., México, 1980.
- DUE, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, 31ª ed., México, 1995.
- FUENTES QUINTANA, Enrique, *Prólogo a la obra de Álvarez Rendueles, José Ramón, Valoración de la Imposición sobre el Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971.
- \_\_\_\_\_, *Hacienda Pública. Introducción e ingresos públicos*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense, Madrid 1972.
- GARCÍA LEPE Carlos y Ricardo HERNÁNDEZ SALCEDO, *Acreditamiento, devoluciones y compensaciones en el IVA*, Indetec, México, 1994.
- JARACH, Dino, *Temas de Derecho Tributario*, "Curso superior de Derecho Tributario", Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1968.
- \_\_\_\_\_, *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed., Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 2001.
- KALDOR, Nicholas, *Impuesto al gasto*, Tr. Rubén C. Pimentel, 2ª reimposición. Fondo de Cultura Económica, México, 1976.



- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, 13ª ed., México, 1997.
- \_\_\_\_\_, *Exégesis del impuesto al valor agregado mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- MAURICE, Lauré, "Los fundamentos económicos del IVA", *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1969.
- MONTEMAYOR, Aurelio H. y Héctor LÓPEZ LEAL, *Consideraciones acerca del impuesto al valor agregado en México*, México, 1980.
- MORALES HERNÁNDEZ, José Ramón, *¿Nuevo Federalismo o Aplicación del Modelo de la Gravación Patrimonial y Distribución Competencial en una Federación?*, Anexo a Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997.
- MORENO PADILLA, Javier, *Trimestre Fiscal*, "El objeto del impuesto al valor agregado", Año 11, número 34, Guadalajara Jalisco, Indetec, marzo de 1990.
- PARÁS PAGÉS, Alberto y Miguel JIMÉNEZ DELGADO, *Impuesto al Valor Agregado*, Centro de Investigación Tributaria, 1ª ed., México, 1972.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 2ª ed., Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 12 ed., Civitas, Madrid, 2002.
- PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, *Trimestre Fiscal*, "Las características de los impuestos: el caso del IVA", INDETEC, número 117, 31 de agosto de 1999.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Curso de Derecho Fiscal*, Textos Universitarios, S. A., México, 1972.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Porrúa, México, 1976.
- RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina y otros, *Simposium sobre alternativas fiscales 1999*, "Impuestos Indirectos", Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., México, 1999.
- RESÉNDEZ MUÑOZ, Eduardo, *El impuesto al valor agregado en Francia y su implantación en México*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 1981.
- RETKIMAN, Benjamín, *Política Fiscal Mexicana*, Textos Universitarios, UNAM, México, 1979.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986.
- SÁNZ DE BUJANDA, Fernando, *El impuesto del Timbre*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.
- \_\_\_\_\_, Fernando, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, "Análisis jurídico del hecho imponible", volumen XV, número 60.
- \_\_\_\_\_, Fernando, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, volumen XII, México, 1990.
- SILVA BUCETA, Marcela, *Trimestre Fiscal*, "Optimización de la estructura legal del IVA", número 34, marzo de 1990, INDETEC.
- SOTO GUINDA, Joaquín, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Sus efectos económicos*, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.
- SULLIVAN, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- TESÓN, Miguel A. M., *Lecciones y Ensayos de Derecho Tributario*, "La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico",

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires, Argentina.

VICTORIA MALDONADO, Héctor José, *Los Impuestos Federales en México, evolución histórica 1957-1994*", volumen 2, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997.

ZABALETA RODRÍGUEZ, Benjamín, *Trimestre Fiscal*, "Justicia Tributaria e IVA", número 34, año 11, marzo de 1990.

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Porrúa, 2004.
- *Código Civil Federal*, Porrúa, México, 2004.
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004.
- *Ley Aduanera*, Compilación de Legislación Aduanera, SHCP-SAT, México, 2003.

## OTRAS PUBLICACIONES

- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, UNAM-III, Porrúa, México.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín A-11, "principios de contabilidad generalmente aceptados".
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 87, marzo de 1987.
- Semanario Judicial y su Gaceta.

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **ACREDITAMIENTO. DISPOSICIONES GENERALES.**

**SUMARIO:** I. Planteamiento del problema; II. Concepto; A. Doctrinal; B. Legal; C. Jurisprudencial; III. Evolución del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Unidos Mexicanos del período 1980-2004; A. Análisis de cada reforma; B. Exposición de motivos y otros trabajos legislativos; IV. Bibliografía del capítulo.

#### **I. Planteamiento del problema.**

Como ya se ha analizado en el Capítulo Primero de este trabajo, el impuesto al valor agregado adoptado en México ha sido el "impuesto tipo consumo", a través del método de "impuesto contra impuesto"; de ahí, que el acreditamiento sea el procedimiento mediante el cual se refleja la naturaleza del impuesto al valor agregado en nuestro país.

En este sentido, resulta de gran importancia el estudio del acreditamiento como figura esencial en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual se manifiesta a través de un mecanismo que lo determina a efecto de precisar la cuantía a pagar del impuesto; y que pese a que de 1980 a 1998 pocas veces fue modificado en su esencia, es a partir de 1999 a la fecha cuando ha sufrido alteraciones importantes que han provocado consecuencias en el aspecto recaudatorio y desde la perspectiva del contribuyente.

Por lo tanto, la mecánica de acreditamiento conserva desde su publicación aspectos que poco han cambiado y otros que se han incorporado al paso del tiempo y que han resultado poco adecuados en su intento por ser acordes a las circunstancias políticas, económicas y sociales del Estado.

Derivado de lo antes expuesto, es que este capítulo se destina al estudio del acreditamiento a efecto de comprender la naturaleza del mismo y la evolución que ha tenido en nuestro país desde su establecimiento, en atención a la serie de conflictos que su regulación ha generado y que serán analizados en el desarrollo de este trabajo.

Los problemas identificados que motivan el estudio del acreditamiento son los siguientes:

1. A partir del 31 de diciembre de 1998 se presenta el parteaguas en cuanto a la regulación del mecanismo de acreditamiento, toda vez que éste fue modificado sustancialmente al grado de que; no obstante, de haber sido declarado inconstitucional y de haber sido reformado con posterioridad en la Ley, el legislador no ha encontrado el equilibrio y regulación adecuada de dicho procedimiento desde entonces y hasta la fecha.

2. En el año 2000, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que el acreditamiento parcial contenido específicamente en la fracción I, párrafo cuarto del artículo 4º de la LIVA, vigente del 1º de enero al 31 de diciembre de 1999, viola el principio de equidad por tratar de manera desigual a los iguales, pues los contribuyentes

que realizan actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que les corresponda la tasa del 0% y además efectúan actos o actividades exentos, se encuentran en la misma situación fiscal que los contribuyentes que no realizan actos o actividades por los que deban pagar el impuesto o a los que les es aplicable la tasa del 0%, ya que respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable; y no obstante eso, se establecen procedimientos de acreditamiento distintos.

De igual manera, este precepto falta al principio de proporcionalidad, pues al obligar a los contribuyentes a aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en dicho apartado, cuando es perfectamente identificable el impuesto acreditable correspondiente a la parte por la que se esté obligado al pago del impuesto, no se les permite acreditar totalmente el impuesto que se les traslada, sino que se les obliga a calcular un porcentaje; lo que genera, el pago de un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios.

Lo anterior provoca perjuicio para el consumidor final, en virtud de que al no poderse acreditar totalmente el impuesto que le ha sido trasladado al productor o comerciante, el precio del producto se ve incrementado de manera indirecta con la parte del impuesto que no se acreditó y que técnicamente no les corresponde pagar.

2. La situación antes expuesta permanece en la publicación del 31 de diciembre de 1999, vigente a partir del 1º de enero de 2000 a la fecha, pues a pesar de que este precepto ha sido reformado con objeto de lograr una mayor equidad, la situación del acreditamiento parcial en el nuevo mecanismo subsiste en el mismo sentido; toda vez que la fracción III, párrafos primero y tercero del artículo 4º de la LIVA, continúan otorgando un trato diverso a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación de hecho, además de afectar la capacidad contributiva del sujeto pasivo al regular un factor de acreditamiento ficticio.

3. A pesar de que con las modificaciones realizadas en enero de 2000 se trata de lograr una mayor claridad en el mecanismo de acreditamiento al regular la identificación de los actos o actividades por los que se esté obligado al pago del impuesto, dicho mecanismo resulta por demás complicado y abstracto, además de generar confusión al contribuyente al momento de determinar el impuesto acreditable.

4. Otra de las situaciones que se desprenden de la regulación del mecanismo de acreditamiento, consiste en la constante supeditación legal de dicho procedimiento a la Ley del Impuesto sobre la Renta; ya que, al regular la necesidad de que las erogaciones tengan que ser deducibles para efectos del ISR, aún y cuando no se esté obligado al pago de este impuesto, genera una dependencia constante con el impuesto sobre la renta. Lo anterior es criticable, debido a que el impuesto al valor agregado por ser un tributo de naturaleza diversa a la del impuesto sobre la renta, goza de independencia y genera suficiente recaudación al Estado que resulta ilógico sujetar sus procedimientos a un impuesto diverso, aún y cuando dicho vínculo se deriva del mecanismo de acreditamiento.

5. La exención en el impuesto al valor agregado complica el mecanismo de acreditamiento, además de constituir un perjuicio directo para el erario público al asimilar el concepto a un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta, y para el

contribuyente al absorber el gravamen, que por la técnica del impuesto corresponde al consumidor final.

En consecuencia, debido a que el acreditamiento constituye una institución esencial en el impuesto al valor agregado, resulta importante efectuar un análisis exhaustivo de esta figura a efecto de determinar su efectiva funcionalidad y justicia tributaria, que más que complicar al contribuyente, le resulte práctico y justo; además de identificar las ventajas que le puede generar al Estado, como es el incremento en la recaudación y el evitar la evasión y elusión fiscales sin caer en inequidades. Para ello, resulta de gran trascendencia el determinar la naturaleza del acreditamiento en el impuesto al valor agregado.

Asimismo, es necesario precisar las modificaciones que ha sufrido el mecanismo de acreditamiento desde la publicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a la fecha, lo anterior con el propósito de determinar cuántas veces ha sido reformado este procedimiento y de qué manera ha variado a lo largo de su evolución.

No obstante, que la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 para entrar en vigor el 1° de enero de 1980, y desde el 31 de diciembre de 1979 sufre la primera de 277 reformas que ha tenido a la fecha, resulta conveniente mencionar que en este apartado únicamente se estudiará la evolución de los preceptos que regulan el procedimiento de determinación del IVA, consistentes en el artículo 1° penúltimo párrafo, el cual no ha sufrido modificación esencial desde su publicación a la fecha, ya que se conserva el mismo mecanismo y método financiero de determinación consistente en el método de impuesto contra impuesto; y el artículo 4° que ha sido modificado en dieciocho ocasiones en cuanto a la mecánica, ya que en cuanto al concepto de acreditamiento, éste ha permanecido invariable, a diferencia del impuesto acreditable y de sus requisitos que han sufrido una serie de modificaciones.

En este capítulo también se establecerán los motivos que el legislador tuvo para modificar el mecanismo de acreditamiento con el objeto de determinar si los cambios realizados al mismo se justifican, razón por la que en este trabajo se desarrollan las exposiciones de motivos respecto a las modificaciones del procedimiento en estudio.

Antes de iniciar con la evolución del mecanismo de acreditamiento y los motivos de su constante modificación, resulta de gran trascendencia el determinar la naturaleza del acreditamiento en el impuesto al valor agregado, para lo cual se procede al estudio de su concepto.

## **II. Concepto.**

El concepto de "acreditamiento" es fundamental a efecto de lograr comprender esta figura y en consecuencia dirimir aquellos problemas que puedan presentarse en contra de su naturaleza; por tal razón, en este apartado se analizan los conceptos vertidos en relación con el acreditamiento desde un punto de vista doctrinal, legal y jurisprudencial para así lograr una visión más amplia y entender los diversos criterios dados en el aspecto jurídico.

Es importante mencionar, que en el aspecto doctrinal son pocos los autores que han definido al acreditamiento, toda vez que la mayoría de los autores se basan en el concepto legal y no proporcionan un concepto propio desde la perspectiva doctrinal; de igual forma, en el ámbito jurisprudencial, son pocos los criterios emitidos al respecto y concretamente, ninguno de estos criterios analiza el alcance del acreditamiento. Finalmente, en el aspecto legal tampoco se proporciona un concepto de acreditamiento, sino que éste únicamente es descrito a través de un procedimiento, a saber:

### A. Doctrinal.

Es importante señalar que cada país tiene su propio procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado, basado en las reglas técnicas de este tributo y en las circunstancias sociales y económicas específicas de cada régimen impositivo; de ahí, que la doctrina internacional se enfoque al estudio de la técnica de determinación del gravamen en general como lo es el sistema de adición, el de sustracción y el del impuesto contra impuesto.<sup>373</sup> En ese tenor, el acreditamiento constituye la denominación que la legislación mexicana le ha otorgado al procedimiento destinado a la determinación del impuesto al valor agregado como figura propia de este tributo en México.

La doctrina nacional no ha establecido un concepto técnico y doctrinario de "acreditamiento", la mayoría de los autores únicamente se limitan a transcribir el concepto proporcionado por la Ley, con base en lo dispuesto por los artículos 1º y 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El concepto de "acreditamiento" proporcionado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado no ha sufrido modificaciones como tal desde su entrada en vigor en 1980, y sólo ha sido definido mediante la descripción de su procedimiento de determinación, mecánica que sí ha tenido constantes modificaciones, y una de las alteraciones más significativas fue la sufrida en 1999 respecto al cálculo del impuesto acreditable. Sin embargo, el acreditamiento como tal nunca ha sido conceptualizado ni definido en la doctrina.

Al respecto, García Lepe y Hernández Salcedo señalan que el acreditamiento consiste en disminuir el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores de los actos gravados con esta contribución la tasa del impuesto que corresponda.<sup>374</sup>

Pérez Inda establece que "...el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable del impuesto que se hubiera causado sobre los ingresos gravados o afectos a tasa del 0%",<sup>375</sup> y en este mismo sentido, autores como Calvo Nicolau<sup>376</sup>, Pérez Inda<sup>377</sup>, Martín

<sup>373</sup> Véase Capítulo Primero y Quinto de este trabajo.

<sup>374</sup> Cfr. García Lepe, Carlos y Ricardo Hernández Salcedo, *Acreditamiento, Devoluciones y Compensaciones en el Impuesto al Valor Agregado*, Indetec, México, 1994, p. 15.

<sup>375</sup> Pérez Inda, Luis Manuel, *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 12ª ed., México, 2001, p. 63.

<sup>376</sup> Véase Calvo Nicolau, Enrique, *Comentarios a la Reforma Fiscal 2001*, Temis, México, 2001, pp. 59 y ss.

<sup>377</sup> Véase Pérez Inda, Luis Manuel, *El nuevo sistema de acreditamiento del IVA*, ISEF, México, 2000, p. 22.

Granados<sup>378</sup> y Martínez Gutiérrez<sup>379</sup> se han dedicado al estudio del acreditamiento analizándolo desde su perspectiva legal.

Como se observa, la doctrina únicamente describe la manera de efectuar el acreditamiento a través de un procedimiento establecido en Ley, sin proporcionar una definición propiamente dicha de esta figura.

En virtud de lo anterior, es que en este apartado se tratará de proporcionar una definición de "acreditamiento"; siendo necesario recurrir, en primer lugar, a la consulta de su significado gramatical, para posteriormente adecuar la acepción común a términos propios de la técnica del impuesto valor agregado.

Al respecto, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española señala que "acreditar" significa comprobar, verificar o confirmar una cosa mediante demostración consistente en manifestar o declarar.<sup>380</sup>

De ahí que para efectos de este trabajo, se considere como "acreditamiento" el derecho personal del contribuyente que se ejerce a través de un procedimiento mediante el cual se determina el impuesto al valor agregado a pagar, por razón de una demostración consistente en declarar el impuesto causado y trasladado, mismo que se manifiesta en el mecanismo establecido en la Ley.

No obstante lo anterior, resultaría de gran ayuda el que se expresara desde un aspecto doctrinario la naturaleza y significación del acreditamiento con el objeto de lograr una mayor comprensión de lo que en la legislación se plasma como procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado.

## B. Legal.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece el significado de "acreditamiento" en su artículo 1º, penúltimo párrafo al señalar expresamente:

*"...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. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiera retenido...."*<sup>381</sup>

(El énfasis es nuestro).

<sup>378</sup> Véase Martín Granados, María Antonieta, *Nuevo Consultorio Fiscal*, "Nueva Ley del IVA", Fondo Editorial FCA, N° 281, México, 2001, pp. 15 y ss.

<sup>379</sup> Véase Martínez Gutiérrez, Javier, *IVA acreditable 2000*, ISEF, 2ª ed., México, 2000, p. 31.

<sup>380</sup> Cfr. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970.

<sup>381</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1º, penúltimo párrafo.

Asimismo, el artículo 4º, primer párrafo de la LIVA establece textualmente que:

*“...el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso...”*<sup>382</sup>

(El énfasis es nuestro).

Derivado de lo anterior, se puede apreciar que en ambos preceptos se regula el procedimiento para determinar el impuesto al valor agregado por pagar; es decir, la Ley establece en qué consiste el acreditamiento a efecto de que el contribuyente no tenga lugar a dudas del mecanismo que deberá seguir con el fin de determinar el impuesto por pagar.

La Ley describe al mecanismo de acreditamiento a través de una simple operación aritmética consistente en la diferencia efectuada entre dos elementos, en donde al impuesto causado se le resta el impuesto acreditable. Asimismo, la Ley determina la manera en que cada uno de estos elementos, tanto el impuesto causado como el acreditable, deberán de calcularse a efecto de completar el procedimiento para la determinación del impuesto.

De lo establecido por la Ley, se determina que el acreditamiento está constituido por dos elementos a estudiar: 1) el impuesto acreditable y, 2) el impuesto causado; no obstante que dichos conceptos serán analizados exhaustivamente en el capítulo siguiente de esta investigación, es importante señalar que mientras el primero de ellos ha permanecido inalterable a través de los años, el segundo ha sufrido una serie de modificaciones en el siguiente sentido:

- 1) Respecto al "impuesto causado", la legislación de la materia siempre lo ha definido como "la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso."<sup>383</sup>
- 2) El "impuesto acreditable" ha sido definido de varias maneras desde su publicación a la fecha:
  - a) Del 1º de enero de 1980 al 31 de diciembre de 1999, el artículo 4º de LIVA lo definía como "el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda."<sup>384</sup>
  - b) Del 1º de enero de 2000 al 30 de diciembre de 2002, la LIVA lo definía a través de un procedimiento consistente en: "el monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable del período por el que se determina el

<sup>382</sup> *Idem.*, artículo 4º, primer párrafo.

<sup>383</sup> *Ibidem.*

<sup>384</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999, artículo 4º, párrafo primero.



pago provisional, del período por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o del ejercicio, según corresponda”.<sup>385</sup>

- c) Del 1º de enero de 2003 a la fecha, dicho procedimiento continúa en el mismo sentido, excepto el período por el que se determina, el cual fue modificado a efecto de que el impuesto sea calculado mensualmente.

Derivado de lo anterior, se concluye que la Ley del Impuesto al Valor Agregado define al acreditamiento a través de un procedimiento de cálculo del impuesto, en donde se describe lo que debe entenderse por impuesto causado, y la manera de determinar el impuesto acreditable, lo que ha resultado por demás complicado.

Sin embargo, independientemente de la complejidad o facilidad con que se regule el acreditamiento y los elementos que lo integran, el legislador cumple con precisar en la LIVA el mecanismo de determinación del impuesto con el objeto de generar seguridad jurídica al contribuyente, pese a las inconsistencias que presenta dicho procedimiento y que serán analizadas en el Capítulo Sexto de esta investigación.

### C. Jurisprudencial.

Desde el aspecto jurisprudencial, técnicamente no puede existir un concepto de acreditamiento en virtud de que el Poder Judicial de la Federación tiene como función interpretar la Ley pero en ningún momento puede legislar o proporcionar un concepto obligatorio independiente de lo manifestado en la legislación, sino que debe actuar acorde con lo establecido en la Ley; no obstante lo anterior, el objeto de este apartado consiste, más que en determinar un concepto proporcionado por el Poder Judicial, en señalar lo que al respecto ha sustentado como órgano interpretador de la Constitución y la Ley.

Son pocas las tesis y jurisprudencias que al respecto ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre ellas destacan las siguientes:

*“VALOR AGREGADO. LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO SE ACREDITA, POR SÍ SOLA, CON LA DECLARACIÓN PROVISIONAL DE PAGO (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998). Conforme a la interpretación sistemática de lo establecido en la citada disposición, en relación con los artículos 5o. del propio ordenamiento, 15 de su reglamento, así como en la regla 5.2.11 de la Miscelánea Fiscal para 1999, la aplicación del mecanismo de acreditamiento previsto en aquel numeral, respecto de los contribuyentes que realicen actividades gravadas y exentas del pago del impuesto al valor agregado, puede suscitarse no sólo en la declaración del ejercicio, como pareciere derivar de la lectura del mencionado artículo 4o., sino también al presentarse las declaraciones correspondientes a los pagos provisionales de ese tributo, sin embargo, para efectos de la procedencia del juicio de amparo, la comprobación fehaciente de la aplicación de ese sistema de acreditamiento, no se logra mediante el formato relativo a estas declaraciones, ya que del*

<sup>385</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2000, artículo 4º, fracción IV; Ley del Impuesto al Valor Agregado, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, tomo I, México, 2001, artículo 4º, fracción IV.

*análisis integral, incluido el matemático, de los resultados plasmados en tales documentos, no es posible concluir si el impuesto que se reporta como acreditable, es decir trasladado al contribuyente, corresponde al que efectivamente le fue trasladado o bien si es igual a una proporción de éste, equivalente al porcentaje que representa la suma del valor de sus actividades gravadas en el valor total de las actividades realizadas en el período; lo que impide conocer si el sistema de acreditamiento utilizado en los cálculos respectivos fue el general o el que rige a los contribuyentes que realizan actividades mixtas, incertidumbre que tampoco se subsana por la circunstancia de que en los formatos en comento se plasmó la cuantía en que se realizaron actividades mixtas, pues aun así, no existe elemento alguno que permita conocer si el impuesto acreditable declarado está o no calculado conforme al específico sistema de acreditamiento. Por tanto, siendo indispensable acreditar fehacientemente que la respectiva hipótesis jurídica se concretó expresa o implícitamente en perjuicio del contribuyente quejoso, lo que no puede derivar de presunciones, sino en todo caso del contenido del supuesto acto de aplicación, para comprobar la aplicación del específico sistema de acreditamiento, resulta necesaria una prueba pericial contable, cuyo desahogo genere certeza al órgano de control constitucional en cuanto a que el impuesto reportado como acreditable, en la respectiva declaración, fue calculado al tenor de ese particular sistema y no conforme al sistema general.*

*Amparo en revisión 1843/99. Sanborn Hermanos, S.A. 3 de marzo del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.*<sup>386</sup>

**"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE, NO PROCEDE SU INCLUSIÓN EN EL CÁLCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO.** El artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, determinarán por cada uno de los meses del ejercicio, los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles, conforme a ciertas reglas; entre éstas, la prevista en la fracción IV, inciso b), subinciso 4), conforme a la cual se considerarán créditos las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de los pagos provisionales de impuestos y saldos a favor por contribuciones así como los estímulos fiscales. Por su parte, los artículos 1o., 4o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establecen que el contribuyente pagará la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieren trasladado, o el que él hubiese pagado; que se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado en el mes o ejercicio que corresponda; que el impuesto se calculará por ejercicios fiscales y se efectuarán pagos provisionales; que cuando en la declaración del pago provisional resulte saldo a favor del contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, aconteciendo lo mismo en el caso de la declaración del ejercicio. Del análisis sistemático de los citados preceptos, es posible concluir que el impuesto al valor agregado acreditable, es un concepto que para que tenga efectos fiscales no puede ser considerado en forma aislada, sino como parte de un mecanismo o procedimiento para la aplicación del referido impuesto a cargo del contribuyente; por ello, no puede ser crédito para determinar el componente inflacionario, ya que dicho impuesto al valor agregado no es exigible hasta en tanto no se determina el resultado de dicho procedimiento, del cual, bien puede resultar un saldo a cargo del contribuyente, o bien, un saldo a su favor, que se encuentra excluido expresamente en la ley para ser considerado en la determinación del componente inflacionario.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

<sup>386</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XI, Marzo de 2000, tesis: 2a. XXI/2000, p. 380.

*Amparo directo 526/98. Adcontab, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretaria: Lucía Díaz Moreno.*<sup>387</sup>

*"VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 13, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE ESE IMPUESTO, ES INCONSTITUCIONAL POR REBASAR LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO FINAL, DE DICHA LEY (TEXTO VIGENTE EN EL AÑO DE 1984). Dicha disposición legal establece que el procedimiento para determinar el impuesto acreditable, con base en el sistema "de por ciento" sobre el valor total que en el ejercicio representen los actos que realice el contribuyente (prorrates), sólo es aplicable cuando no se pueda identificar parte de la actividad por la que se deba pagar el gravamen, o a la que le corresponda la tasa del 0%. Por su parte, el artículo 13, párrafo segundo, del reglamento de la ley de ese impuesto, requiere para que opere esa mecánica que no se pueda identificar el destino de parte de los gastos e inversiones; este supuesto excede lo previsto por la ley, pues por actividad debe entenderse el conjunto de tareas u operaciones propias de la empresa y, en cambio, el destino de los gastos e inversiones implica el indicar su utilización o fin específico; de manera que al introducir el artículo reglamentario un nuevo elemento de procedencia del acreditamiento del impuesto, va más allá de lo previsto en la norma que reglamenta, en contravención a lo que señala el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal.*

*Amparo directo en revisión 1924/96. Volkswagen de México, S.A. de C.V. 19 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.*<sup>388</sup>

*"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. COMPROBANTES PARA SU ACREDITAMIENTO. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS. De la lectura de los artículos 29 del Código Fiscal y 36 del Reglamento respectivo (vigentes en 1988), se desprende que los obligados al pago del impuesto al valor agregado, así como las personas que realicen los actos y actividades gravados por este impuesto, tienen la obligación de expedir comprobantes señalando, además de los requisitos que establece el invocado código tributario y su reglamento, el impuesto que se traslade, expresamente y por separado, de tal manera, si la obligación de expedir los comprobantes debidamente requisitados queda a cargo, entre otros, de quien presta el servicio, la correlativa carga de quien lo recibe es verificar que esa traslación conste en un documento que reúna los requisitos legales correspondientes, pues de lo contrario, no pueden servir para justificar el impuesto acreditable. Razonar en contrario y pretender que la omisión en el cumplimiento de esos requisitos no puede deparar perjuicios, no sólo implicaría dar validez a actos realizados en contravención a las disposiciones fiscales, sino también recompensar el descuido del contribuyente en detrimento de la hacienda pública y, al final de cuentas, de los propios gobernados.*

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

*Amparo directo 309/91. Distribuidora Zocatlán, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.*

*Véase: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 83, pág. 15, tesis por contradicción 2a./J.18/94.*<sup>389</sup>

<sup>387</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, Tomo X, Julio de 1999, tesis: XIV.2o.42 A, p. 875.

<sup>388</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo VI, Noviembre de 1997, tesis: 2a. CXXXII/97, p. 257.

<sup>389</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo IX, Marzo de 1992, p. 217.

*“VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD. INICIO DEL PLAZO. La caducidad es una institución creada por el derecho tributario para sancionar al fisco por la falta de ejercicio oportuno de sus facultades de inspección, comprobación, determinación y sanción conferidas por la legislación respecto de las obligaciones fiscales a cargo de los habitantes de la República, a la vez que consagra un principio de seguridad jurídica, en favor de los contribuyentes. Así, es evidente que para iniciar el cómputo del plazo de la caducidad es imprescindible que la autoridad esté en aptitud de ejercer las facultades de que se trate, bien sea determinando los recargos por falta de pago oportuno del impuesto al valor agregado o las diferencias en su entero. En el caso, del artículo 67, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos ochenta y tres, se desprende que tratándose de impuestos cuya declaración deba presentarse por ejercicios, el punto de partida del cómputo de los cinco años configurativos de la caducidad, será la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración correspondiente al periodo, de tal manera que las facultades se extinguirán por ejercicios completos (principio que a criterio de este tribunal operaba también bajo la vigencia del Código Fiscal de mil novecientos sesenta y siete, aun cuando en su artículo 88, fracción I, no se contenía una regla referida expresamente a los impuestos pagaderos por ejercicios). Por su parte el artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente también en mil novecientos ochenta y tres, disponía que el referido tributo se calculara por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados en su numeral 33 (enajenación o prestación de servicios accidental e importación ocasional). Con arreglo a esos dispositivos, si el impuesto al valor agregado se calcula por ejercicios fiscales, con la excepción precisada, entonces atendiendo a la letra expresa del artículo 67, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, el plazo de la caducidad se inicia a partir del día siguiente a aquel en que se presentó o debió presentarse la declaración fiscal del ejercicio del año anterior. En efecto, con arreglo a los artículos 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y 10, 12 y 13 de su reglamento, el tributo se calcula por ejercicios, aunque el contribuyente esté obligado a efectuar pagos provisionales mensuales mediante declaraciones presentadas ante las autoridades exactoras, por virtud de las cuales se enteren las cantidades que resulten de la diferencia entre el impuesto correspondiente a las actividades; realizadas en el mes de calendario de que se trate y el impuesto acreditable, entendiéndose por este último, el monto equivalente al impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el impuesto que haya pagado con motivo de la importación de bienes y servicios, previos los requisitos de ley. Ahora bien, debe destacarse que de acuerdo con los mismos dispositivos, los pagos provisionales no tienen el efecto de liberar al quejoso de las obligaciones generadas en cada mes, pues en todo caso las cantidades así enteradas son a cuenta del monto del tributo que se determine en la declaración final del ejercicio; prueba de lo anterior es que esta última puede arrojar saldos a favor o en contra del contribuyente, según el impuesto acreditable se haya o no aplicado a los pagos provisionales. En este sentido, si la presentación de declaraciones mensuales por el contribuyente no coloca a la autoridad fiscal en condiciones de determinar con toda certeza el monto de sus obligaciones fiscales y, desde luego, de los recargos derivados de la falta de pago oportuno de las cantidades debidas, fuerza será concluir que el cómputo de la caducidad no puede iniciarse a partir del vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones mensuales, porque vistos los obstáculos que enfrentan las autoridades, lógicamente no es posible sancionarlas -via la caducidad- por su inacción.*

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 503/89. Impemex, S.A. 13 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

*Amparo directo 903/88. Impulsora Industrial de Ingeniería, S.A. de C.V. 14 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimemel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.*<sup>390</sup>

*“VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. COMPROBANTES DE TRASLACION. REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR. De la lectura de los preceptos 4, fracción II, y 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto vigente en mil novecientos ochenta y cuatro), se sigue que los obligados al pago del impuesto y las personas que realicen los actos y actividades a que se refiere el artículo 2-A de esa Ley, entre los primeros los prestadores de servicios, tienen la obligación de expedir comprobantes señalando, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, el impuesto que se traslada, expresamente y por separado. De tal manera, que, si la obligación de expedir los comprobantes debidamente requisitados queda a cargo, entre otros, de quien presta el servicio, la correlativa carga de quien lo recibe es verificar que esa traslación conste en un documento que reúna los requisitos legales correspondientes pues, de lo contrario, no puede servir para justificar el impuesto acreditable. Razonar en contrario y pretender que la omisión en el cumplimiento de esos requisitos no puede deparar perjuicios, no sólo implicaría dar validez a actos realizados en contravención de las disposiciones fiscales, sino también recompensar el descuido del contribuyente en detrimento de la hacienda pública y, al final de cuentas, de los propios gobernados.*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 673/89. Impemex, S.A. 13 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo*<sup>391</sup>.

*“VALOR AGREGADO. LA REFORMA DEL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE MODIFICA EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO RESPECTO DE LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS, ES HETEROAPLICATIVA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998). En virtud de la citada reforma se estableció que los contribuyentes que realizan actividades mixtas efectuarán el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les sea trasladado, respecto del repercutido por ellos, en la proporción que el valor de sus actividades gravadas represente en el valor del total de sus actividades, con independencia de que sea o no identificable el monto de la traslación que reciban al adquirir bienes y servicios necesarios para la prestación de actividades gravadas, respecto de la diversa repercusión que resientan por los mismos actos, pero en relación con las actividades exentas que realicen. Ahora bien, dado que el procedimiento para la determinación y pago del impuesto al valor agregado es de naturaleza compleja, en razón de que, por una parte, se establecen una serie de normas que regulan lo relativo a su objeto, su momento de causación, el procedimiento para determinar la base relativa, las diversas tasas aplicables y las respectivas hipótesis de exención; y, por otra, se prevé el mecanismo a través del cual los contribuyentes del tributo trasladarán el impuesto que se genere y, en su caso, acreditarán en contra de éste el que les sea trasladado, debe estimarse que este conjunto de hipótesis jurídicas no trasciende en la misma medida y en el mismo momento a la esfera jurídica de los contribuyentes del impuesto en comento. De ahí que la referida reforma legal no trascienda a la esfera jurídica de los gobernados por su entrada en vigor, en tanto que no se refiere al mecanismo que deben seguir los contribuyentes que realizan actividades mixtas para calcular el monto del impuesto que trasladan a sus clientes o que les es trasladado al realizarse los respectivos*

<sup>390</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989, p. 862.

<sup>391</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989, p. 863.

*hechos imposables, sino al sistema que, una vez concluido el período por el que se efectúe la declaración, seguirán para realizar el acreditamiento correspondiente y el entero de dicho tributo; por ende, lo previsto en el artículo 4o., fracción I, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado constituye una disposición de individualización condicionada, ya que su actualización está sujeta a la circunstancia de que al concluir el período respectivo los contribuyentes del impuesto de mérito hayan realizado además de actividades gravadas, las exentas e inclusive, les haya sido trasladado el propio tributo al adquirir bienes, usarlos, gozarlos temporalmente o haber recibido servicios, indispensables para la prestación de sus actividades gravadas.*

*Amparo en revisión 1316/99. Fianzas Comercial América, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.*

*Amparo en revisión 1192/99. Banca Mifel, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Mifel. 10 de noviembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.*

*Amparo en revisión 1719/99. Invex Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Invex Grupo Financiero y otras. 10 de noviembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.<sup>392</sup>*

**“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º FRACCION I. PARRAFO CUARTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).- La referida disposición viola el principio tributario de equidad, pues los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento previsto en el artículo reclamado para realizar el acreditamiento (consistente en aplicar al total del impuesto acreditable, o sea, al monto equivalente al del impuesto al valor agregado que les hubiera sido trasladado, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por las que si deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%), no obstante que es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Es decir, los causantes que realizan actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que corresponde la tasa del 0% y, además, efectúan actos o actividades exentos, están en la misma situación fiscal que los causantes que no realizan actos o actividades exentos, ya que ambos efectúan actos o actividades por los que deben pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% y respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable correspondiente a esos actos o actividades y, no obstante ello, se establecen procedimientos de acreditamiento diversos pues a unos se les permite restar el total del impuesto que les fue trasladado de la cantidad resultante de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que en cada caso corresponda, mientras que otros se les obliga a aplicar al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, represente en el valor total de los que realizan, y a pesar de que por conocerse el impuesto acreditable**

<sup>392</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XI, Enero de 2000, p. 79.

*correspondiente a los actos o actividades no exentos es posible que estos causantes realicen el acreditamiento en iguales términos que quienes no realizan actos o actividades exentos.*

*Amparo en revisión 1504/99. Parfumerie Versailles, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.*

*Amparo en revisión 1744/99. Mercadotecnia TVA, S.C., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.*

*Amparo en revisión 1840/99. Cintra Cap, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.*

*Amparo en revisión 1905/99. Grupo TV Azteca, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*Amparo en revisión 1547/99. TFM, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*El Tribunal en Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso, aprobó con el número 81/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.*

*Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.*<sup>393</sup>

**“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º, FRACCION I, PARRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).- De acuerdo con tal precepto, aplicable a partir de mil novecientos noventa y nueve, todos los causantes que realicen actos o actividades por los que deba pagarse impuesto o a los que se aplique la tasa 0% sólo por una parte de los actos o actividades, deben acreditar el impuesto correspondiente a dicha parte aplicando al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Lo anterior resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues al obligarse a los causantes a aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en la norma reclamada, cuando es identificable el impuesto acreditable correspondiente a la parte de actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% no se les permite acreditar totalmente el impuesto que se les traslada correspondiente a estos actos o actividades, sino que se les obliga a calcular el porcentaje que el valor de los actos por los que debe pagarse el impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades que realice el causante, para aplicarlo al total del impuesto acreditable y obtener así la cantidad a restar del impuesto causado y, por tanto, tienen que pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades no exentos, lo que no refleja la capacidad contributiva.**

<sup>393</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000, p. 90.

*Amparo en revisión 1504/99. Parfumerie Versailles, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.*

*Amparo en revisión 1744/99. Mercadotecnia TVA, S.C., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.*

*Amparo en revisión 1840/99. Cintra Cap, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.*

*Amparo en revisión 1905/99. Grupo TV Azteca, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*Amparo en revisión 1547/99. TFM, S.A. de C.V., 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso, aprobó con el número 80/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.*

*Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.*<sup>394</sup>

(El énfasis es nuestro).

De las tesis y jurisprudencias antes descritas se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha resuelto nada respecto a la conceptualización del acreditamiento, y sólo se ha pronunciado en diversas ocasiones, respecto a su mecánica de determinación reflejada específicamente en el impuesto acreditable.

### **III. Evolución del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Unidos Mexicanos del periodo 1980-2004.**

Este apartado resulta de gran trascendencia en virtud de que con el estudio de la evolución del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es posible determinar las cualidades y fallas de dicho procedimiento, al mismo tiempo de auxiliar en la precisión de su funcionalidad.

Se aclara, que el estudio de dicha evolución abarca el periodo comprendido desde la publicación de la Ley el 29 de diciembre de 1978 a la fecha, debido a que desde antes de su entrada vigor en fecha 1º de enero de 1980, ya había sufrido una serie de modificaciones el 31 de diciembre de 1979; por tal razón, resulta interesante precisar cuál era el criterio que se tenía al respecto y la manera en que ha evolucionado el mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado a través del tiempo.

<sup>394</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000, pp. 91 y 92.



Toda vez que el mecanismo de acreditamiento se encuentra regulado en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este apartado es dedicado al estudio evolutivo de dicho numeral en relación exclusiva con la mecánica de acreditamiento como objeto de estudio de la presente investigación; de igual forma, en este capítulo se efectúa el análisis de cada una de las reformas realizadas al numeral en comento y de sus respectivas exposiciones de motivos, ello con la intención de comprender las razones del legislador al aprobar las diversas modificaciones al procedimiento de determinación del impuesto.

Como el artículo 1°, cuarto párrafo de la LIVA también contempla la figura del acreditamiento, es que en este capítulo se realiza de igual forma, el estudio evolutivo de dicho apartado; y no obstante, que el resto del precepto ha sufrido una serie de modificaciones en cada una de las partes que lo integran, es importante señalar que únicamente se efectúa el análisis del citado párrafo por regular la parte concerniente al acreditamiento, y así evitar posibles desviaciones en el objeto de estudio de la presente investigación.

Una vez realizada la evolución del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en específico de los artículos 1°, cuarto párrafo y 4° en los que se encuentra regulado este procedimiento, resulta conveniente señalar los motivos que tuvo el legislador para reformar y establecer ciertos criterios que a lo largo de su vigencia ha sufrido el sistema de determinación en estudio.

Los motivos expuestos en este trabajo son detallados con la fecha de publicación de la modificación en análisis, con la aclaración de que únicamente se establecen los relacionados con el mecanismo de acreditamiento, sin mencionar las razones que el legislador tuvo en cada una de las modificaciones efectuadas al resto de los preceptos de la LIVA en lo general por no formar parte de esta investigación.

Asimismo, se señala que existen algunas publicaciones en las que la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en específico el mecanismo de acreditamiento, sufrió reformas; y sin embargo, no se expusieron motivos al respecto, situación por la cual no aparecerán tales fechas en este apartado.

En consecuencia, el desarrollo de esta parte del capítulo consistirá: a) Texto evolutivo de los artículos 1° y 4° de la LIVA comprendido desde su publicación a la fecha; b) Análisis de cada una de las reformas a dichos preceptos; y c) Exposición de motivos de cada reforma.

Las diversas modificaciones que los artículos 1°, párrafo cuarto; y 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado han tenido desde la publicación de la Ley a la fecha, se presentan esquemáticamente de la siguiente manera:

Relación de modificaciones al mecanismo de acreditamiento comprendidas desde su publicación a la fecha.

ARTÍCULO	AÑO	TIPO MODIFICACION	CONTENIDO
1º	1998	Adición	Se reforma el párrafo cuarto
4º	1979	Reforma y Adición	Se reforma párrafo primero; se adiciona un párrafo último
4º	1980	Reforma	Se reforma párrafo primero del artículo, y párrafos primero y segundo de la fracción I
4º	1981	Reforma y Adición	Se reforma párrafo segundo de la fracción I; se adiciona dos párrafos finales a la fracción I
4º	1982	Reforma	Se reforma párrafo primero
4º	1983	Reforma	Se reforma la fracción II
4º	1990	Adición	Se adiciona la fracción III
4º	1991	Reforma y Derogación	Se reforma el primer párrafo de la fracción I; se deroga último párrafo
4º	1994	Reforma	Se reforma el último párrafo
4º	1995	Adición y Reforma	Se adiciona un último párrafo, y se reforma al penúltimo párrafo
4º	1996	Reforma	Se reforma el primer párrafo de la fracción I
4º	1997	Reforma	Se reforma la fracción III
4º	1998	Reforma y Adición	Se reforman los párrafos primero y cuarto; y se adicionan los párrafos quinto y sexto de la fracción I; se adiciona una fracción IV

4°	1999	Reforma y Adición	Se reforma el párrafo primero, se adicionan cuatro fracciones que equivalen a 13 párrafos; se reforman el cuarto y séptimo párrafos del texto anterior además de cambiar de orden; se reforman las cuatro fracciones del texto anterior para convertirse en tres incisos; los dos últimos párrafos cambian únicamente de orden.
4°	2000	Reforma	Se reforman los incisos a), b) y antepenúltimo párrafo.
4°	2001	Reforma a través de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002	Se incorpora base "flujo de efectivo"
4°	2002	Reforma y Adición	Se reforma el cuarto y sexto párrafos, así como los incisos b) y c) del séptimo párrafo del artículo; también se reforman los párrafos primero y segundo de las fracciones I y II; los párrafos primero, segundo, tercero, e inciso b) del quinto párrafo de la fracción III; también se reforma la fracción IV; el anterior párrafo cuarto de la fracción III se convierte en quinto párrafo de la misma fracción debido a que se adiciona un cuarto párrafo a dicha fracción.
4o	2003	No fue reformado	Durante el año de 2004 permaneció de manera idéntica que en el año de 2003.
4o	2004	Reforma	Cambia estructuralmente el mecanismo de acreditamiento al incorporar el sistema de identificación de inversiones y convertirse en numeral 5°.

El esquema anterior, se desarrolla en este trabajo en atención a la evolución de los artículos 1º, cuarto párrafo y 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, referidos al mecanismo de acreditamiento; por lo que se establece el análisis y exposición de motivos de cada reforma desde la publicación de la Ley hasta la fecha, a efecto de tratar de comprender cada una de las modificaciones realizadas a dicho preceptos, plasmandose de la siguiente manera:

## 1. EVOLUCIÓN DEL ARTÍCULO 1º, PÁRRAFO CUARTO DE LA LIVA:

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 1º, cuarto párrafo
<b>PUBLICACIÓN</b>	29/XII/1978
<b>VIGENCIA</b>	Del 01/I/1980 al 31/XII/1998
<b>TEXTO</b>	"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." <sup>395</sup>

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 1º, cuarto párrafo
<b>PUBLICACIÓN</b>	31/XII/1998
<b>VIGENCIA</b>	Del 01/I/1999 al 31/VI/2004
<b>TEXTO</b>	"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. <b>En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.</b> " <sup>396</sup>

### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

Como se observa, el párrafo cuarto del artículo 1º de la LIVA permaneció sin alteración desde su publicación el 29 de diciembre de 1978, para entrar en vigor el 1º de enero de 1980 y mantenerse intacto hasta el 31 de diciembre de 1998 en que es adicionado con la incorporación referente a la retención, esto a efecto de ser congruentes con la adición del artículo 1-A en el que se regula la figura de la retención en el impuesto al valor agregado.

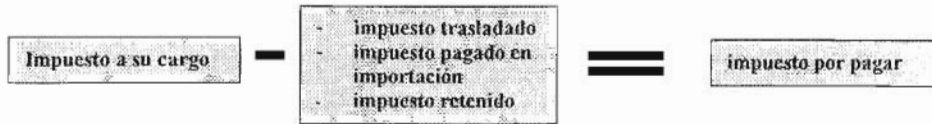
Se considera correcto que el párrafo cuarto del artículo 1º regule el hecho de que el contribuyente pueda disminuir el impuesto que se le hubiera retenido del impuesto a su cargo, debido a que resulta justo que el contribuyente no pague lo que hipotéticamente ya pagó a través de la retención.

Sin embargo, la incorporación de la retención en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha sido muy controvertida, situación que se analiza en el Capítulo Tercero de este trabajo, pero para efectos del párrafo cuarto del artículo 1º de la esta Ley se considera

<sup>395</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 29 de diciembre de 1978.

<sup>396</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1998.

que desde la perspectiva de la técnica legislativa dicha adición resulta afortunada, debido a que cada uno de los preceptos que integran la Ley deben guardar coherencia entre sí, además, resulta lógico que se proteja al contribuyente de un doble cargo. Es importante aclarar que este precepto respeta la fórmula del acreditamiento regulada también en el artículo 4º de la LIVA al añadir únicamente a la operación lo relacionado con el impuesto retenido, consistente en una simple operación aritmética que se manifiesta de la siguiente manera



## B EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Los motivos expuestos a la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de fecha 31 de diciembre de 1998, referentes al párrafo cuarto del artículo 1º fueron los siguientes

A efecto de ser " congruentes con la práctica internacional, así como con la reforma aprobada en el año de 1996 por esa H Cámara de Diputados, en la que se autorizó a las instituciones de crédito a efectuar la retención del impuesto por las enajenaciones de bienes que mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria les efectuaban sus deudores, se propone ampliar los supuestos en los cuales quienes adquieren los bienes o servicios deben efectuar la retención y el entero de impuesto por los actos o actividades que se prevén en el artículo 1º- A. " <sup>397</sup>

Por lo que, "se propone ampliar el esquema de retención del IVA en los siguientes casos para las personas morales que adquieran desperdicios industrializables de personas físicas y para las personas morales que reciban servicios personales independientes o usen o gocen temporalmente bienes de personas físicas, así como cuando adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente, de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país. " <sup>398</sup>

Dicha propuesta tiene como objetivo reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control, debido a que estos contribuyentes poseen una mayor capacidad administrativa y contable; por lo cual, se propone que los contribuyentes en comento calculen, retengan y enteren, ante las autoridades fiscales el impuesto causado por dichas operaciones. <sup>399</sup>

<sup>397</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

<sup>398</sup> *Ibidem*

<sup>399</sup> *Ibidem*.

"Con el propósito de otorgar seguridad jurídica al contribuyente al que se le retuvo el IVA, se propone establecer expresamente que el retenedor lo sustituya en la obligación de pago y entero del impuesto."<sup>400</sup>

De los motivos antes expuestos, se concluye que la reforma al párrafo cuarto del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, radicó esencialmente en la congruencia con los demás artículos a que se hace referencia en dicha Ley.

## 2. EVOLUCIÓN DEL ARTÍCULO 4º DE LA LIVA:

El artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tradicionalmente ha regulado el mecanismo de acreditamiento, mismo que ha sido alterado en más ocasiones que lo establecido en el artículo 1º de la misma Ley, de tal suerte que resulta interesante detallar la evolución de este precepto.

A efecto de evitar confusiones y debido a la variabilidad del precepto en estudio, es necesario precisar la evolución de dicho numeral a través de su fecha de publicación, además del periodo de vigencia de cada apartado, lo anterior en virtud de que los párrafos de este numeral fueron modificados en distintos momentos, a saber:

### LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1978

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4º
<b>PUBLICACIÓN</b>	29/XII/1978
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTÍCULO 4º El acreditamiento consiste en restar de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa a que se refiere el artículo 1º, o en su caso, la del artículo 2º, el impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. (Texto que no llegó a estar vigente por su modificación en 1979).</p> <p>Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos: (Texto vigente del 01/I/1980 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>1. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o que estén comprendidos en los artículos 13 y 30 de la misma. Para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casa-habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta. (Texto vigente del 01/I/1980 al 31/XII/1980).</p>

<sup>400</sup> *Ibidem*.

Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado sólo por una parte de las actividades, únicamente se acreditará lo correspondiente a dicha parte. Si ésta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el por ciento que el valor de los actos por los que sí deba pagarse el impuesto represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio. (Texto vigente del 01/I/1980 al 31/XII/1980).

II Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en documentación que satisfaga los requisitos que establece esta Ley y, en su caso, el Reglamento. (Texto vigente del 01/I/1980 al 30/XII/1983).

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades.<sup>401</sup> (Texto vigente del 01/I/1980 al 31/XII/1994).

#### A. ANÁLISIS DE LA PUBLICACIÓN:

Es importante señalar que el estudio de cada publicación resulta de gran interés debido a las diversas modificaciones que se presentaron durante la evolución de cada párrafo que integra el numeral en estudio; sin embargo, resulta imprescindible el análisis del precepto publicado el 29 de diciembre de 1978 por tratarse del texto original y la fuente de cada uno de los contenidos del precepto en comento, a pesar de que posteriormente se dieran un sin número de modificaciones al mismo.

En cuanto a la evolución estructural del precepto, se observa que el artículo 4º publicado el 29 de diciembre de 1978 se integró por: a) dos párrafos iniciales, b) una fracción primera compuesta por dos apartados, c) una fracción segunda y d) un párrafo final, consistentes en:

1 El primer párrafo del artículo 4º de la LIVA, es destinado a regular la definición del acreditamiento, el cual permanece esencialmente inmutable hasta la fecha, constituyendo desde el principio, una simple operación aritmética que desde entonces conserva los mismos elementos de determinación del tributo.

No obstante lo anterior, en dicha publicación no se hace referencia al término de "impuesto acreditable" como elemento propiamente definido, ya que únicamente contempla la manera de calcularlo sin otorgarle ninguna denominación; sin embargo, el procedimiento de cálculo otorgado al mencionado impuesto acreditable permaneció casi intacto desde su publicación hasta el 31 de diciembre de 1999 en que es reformado.

El apartado en comento regula al acreditamiento de una manera procedimental; es decir, define al acreditamiento mediante su procedimiento de determinación sin establecer el significado de "acreditar". Asimismo, se refiere a este sistema de cálculo de una manera llana sin señalar elementos o componentes estructurales del concepto en estudio.

<sup>401</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 29 de diciembre de 1978.

Es importante mencionar, que el texto de este primer párrafo no llegó a estar vigente debido a que fue modificado el 31 de diciembre de 1979 en que se incorpora la denominación de "impuesto acreditable" al concepto existente en la primera publicación.

2. En el primer párrafo de la fracción I de este numeral, se regula como un requisito necesario para que el impuesto sea acreditable, lo relativo a los bienes o servicios que sean estrictamente indispensables para la realización de actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto al valor agregado.

Sin embargo, en este apartado se contemplan de manera enunciativa y restrictiva los actos y actividades que deben considerarse como "estrictamente indispensables", ya que se limita a la adquisición o uso o goce temporal únicamente de bienes como los automóviles, aeronaves, embarcaciones, casa-habitación; y servicios como, el hospedaje, la alimentación, donativos y obsequios. Pero como la anterior enunciación resultó acotada, así también se llegó a provocar la fuga en el gravamen de otro tipo de erogaciones que posteriormente fueron subsanadas.

Lo trascendental de esta publicación radica en que el legislador contempla como "bienes estrictamente indispensables" aquellos que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, por lo que condiciona el acreditamiento del impuesto a la deducibilidad de los bienes y servicios a un impuesto diverso como lo es el impuesto sobre la renta; lo que se considera inapropiado debido a que se trata de impuestos de naturaleza diversa, con objeto, sujetos y procedimientos de determinación diferentes, tal y como se analiza en el Capítulo Tercero de este trabajo de investigación.

3. En la fracción II se regula la figura del impuesto trasladado como requisito indispensable del acreditamiento, además del requisito formal de constar en forma expresa y por separado en la documentación que reúna los requisitos establecidos en la Ley, esta fracción estuvo vigente del 1º de enero de 1980 al 30 de diciembre de 1983 en que es modificada.

4. El último párrafo de dicho numeral le otorga el carácter de "derecho personal" al acreditamiento, en virtud de que éste no podrá ser transmitido por acto entre vivos a excepción de la fusión<sup>402</sup> de sociedades. El texto de este párrafo permaneció en vigencia del 1º de enero de 1980 al 31 de diciembre de 1994 en que es reformado.

---

<sup>402</sup> De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, publicado por el IJ-UNAM y Porrúa, la fusión es la reunión de dos o más sociedades mercantiles en una sola, disolviéndose las demás al transmitir su patrimonio a título universal a la sociedad que subsiste o resulta de la fusión. En la doctrina se conoce la fusión por incorporación o absorción y la pura; la primera se da cuando una sociedad subsiste y todas las demás desaparecen y la segunda cuando varias sociedades se extinguen para constituir una nueva que es la que regula la LGSM.



## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En la publicación del 29 de diciembre de 1978 los motivos que el legislador señala van dirigidos en lo general, al establecimiento del impuesto al valor agregado como nueva forma de tributación, y se establece que "...un elemento importante en las modificaciones propuestas lo constituye el mecanismo del impuesto al valor agregado que se contiene en la iniciativa y que de aprobarse vendrá a sustituir al impuesto federal sobre ingresos mercantiles."<sup>403</sup>

Establece que la principal deficiencia que muestra el impuesto federal sobre ingresos mercantiles radica en que su causación tiene el efecto "cascada"; es decir, que el impuesto debe pagarse en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios, generando un aumento en los costos y en los precios de los productos, además de producir efectos acumulativos muy desiguales que en definitiva, afectan a los consumidores finales.<sup>404</sup>

Asimismo, se establece que "...una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más severamente a bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo pueden hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realicen las restantes. En esta forma, es el consumo más generalizado de la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soporta la mayor carga fiscal;... en cambio, el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan."<sup>405</sup>

Por lo que, siendo normal que el sistema fiscal esté sometido a un proceso de revisión constante, debido a que instrumentos que en su tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo económico, político y social de cada país.

En ese tenor, y a efecto de "...eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países abandonaron sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles; y en su lugar, adoptaron el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de los precios, elimina la desigualdad de la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación..."<sup>406</sup>

<sup>403</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

<sup>404</sup> *Ibidem.*

<sup>405</sup> *Ibidem.*

<sup>406</sup> *Ibidem.*

De ahí que, "el impuesto al valor agregado que se propone en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna."<sup>407</sup>

Derivado de lo anterior, "...los comerciantes e industriales calcularán el impuesto sobre el valor total de las actividades que realicen y por las que se deba pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente les hubiese sido trasladado, siempre que corresponda a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que se deba pagar impuesto y este conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales."<sup>408</sup>

No obstante las razones señaladas en la iniciativa de ley; posteriormente, en el Dictamen de la Cámara de Diputados se estableció como mecánica de aplicación del impuesto al valor agregado, que en cada operación sobre el valor total de la venta, prestación u operación gravada se estimara el 10% como impuesto, mismo que sería trasladado al consumidor en forma expresa y separado del precio; después, se sumaría el valor de las ventas y servicios del mes y al resultado se le aplicaba la tasa del 10%, que a su vez, a dicha cantidad se le restaría (o acreditarían) los impuestos que hubiere pagado el contribuyente al adquirir los bienes o servicios gravados, con lo que se recupera el impuesto que le fue repercutido. La diferencia entre el impuesto causado y los impuestos que fueron repercutidos es lo que deberá enterarse al fisco mensualmente.<sup>409</sup>

En ese mismo Dictamen se establece, que a efecto de poder acreditar los impuestos pagados deben llenarse varios requisitos como el tener la documentación comprobatoria y ser causante de las operaciones gravables, ya que los causantes exentos no pueden acreditar el impuesto aún cuando hubieran adquirido insumos que hubiesen causado el impuesto.<sup>410</sup>

"Por su trascendencia en el desarrollo económico del país se hace resaltar el trato especial que el impuesto permite dar a la exportación de bienes y servicios y a la venta de primera mano de maquinaria y equipo que se utilice en la agricultura, ganadería y fertilizantes, al señalar que las exportaciones y las ventas mencionadas no causan el impuesto, pero además se permite acreditar los impuestos pagados por la compra de insumos para la fabricación de estos bienes."<sup>411</sup>

---

<sup>407</sup> *Ibidem.*

<sup>408</sup> *Ibidem.*

<sup>409</sup> *Cfr.* Diario de los Debates: Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de fecha 8 de diciembre de 1978.

<sup>410</sup> *Ibidem.*

<sup>411</sup> *Ibidem.*

La trascendencia que se otorga a los motivos antes expuestos radica en la gran importancia que adquiere el mecanismo de acreditamiento como medio de solución destinado a evitar el efecto cascada en el IVA; y así inhibir, que el impuesto pagado en cada etapa repercuta en el precio de los bienes y servicios que llegan al consumidor final. De tal suerte que, resulta indispensable que el impuesto sea trasladado de manera expresa y por separado para que no se oculte en el precio, además de que los consumidores conozcan a ciencia cierta el impuesto que les es trasladado.

En conclusión, el mecanismo de acreditamiento adquiere esencial importancia desde la publicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado como gravamen sustitutivo del impuesto sobre ingresos mercantiles, toda vez que la naturaleza no acumulativa del IVA depende de la adecuada regulación de dicho procedimiento.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1979.

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	31/XII/1979
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTÍCULO 4°. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley las tasas a que se refieren los artículos 1° o 2°, según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1980 al 31/XII/1980).</p> <p>I. ...</p> <p>II. ...</p> <p>Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles cuando se hubiera pagado la tasa del 6%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en las franjas o zonas a que se refiere el artículo 2°<sup>112</sup>. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/1980 al 21/XI/1991).</p>

#### A ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 31 de diciembre de 1979 el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sufre su primera modificación, a efecto de incorporar la denominación de "impuesto acreditable" al concepto existente en la primera publicación, además de adicionar un párrafo final para continuar los demás apartados en el mismo sentido.

La trascendencia de esta publicación radica en que al plasmar el término de "impuesto acreditable" como elemento del procedimiento de determinación del impuesto, se desprende una definición más clara y estructurada del concepto de acreditamiento; además, de que también se delimita el período al que debe corresponder el cálculo de dicho

<sup>112</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1979.

impuesto, toda vez que la publicación inicial no establecía ningún período de determinación del impuesto al valor agregado. Este párrafo estuvo vigente durante el ejercicio de 1980.

De igual forma, con el párrafo adicionado se incorpora por primera vez lo relativo a la importación de bienes tangibles, en donde se dispone que el contribuyente tendrá la obligación de comprobar que los bienes importados fueron utilizados o enajenados en la zona fronteriza, además de otorgarse la tasa reducida del 6% a los contribuyentes que realicen actividades en dicha zona o franja fronteriza.

Este último párrafo estuvo vigente del 1° de enero de 1980 al 21 de diciembre de 1991, toda vez que es derogado en la publicación del 21 de noviembre de 1991.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

Respecto a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 4°, contenidas en la Iniciativa de la Ley de reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicada el 31 de diciembre de 1979, se tiene que la exposición de motivos señala que "atendiendo a la recuperación de la economía nacional, la cual exige que se tomen medidas encaminadas a su consolidación, ...es necesario proponer modificaciones a las leyes impositivas, que permitan proseguir la reforma fiscal que se ha empeñado el Ejecutivo para el mejoramiento y simplificación del sistema fiscal del país en beneficio de los contribuyentes, ...lo que se complementará con las adecuaciones cuyos motivos se dan a conocer..."<sup>413</sup> a continuación:

En virtud de que se han examinado diversos aspectos de la Ley, además de consultar a todos los sectores sociales a efecto de recoger sus sugerencias, se llega a la conclusión de que es necesario reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada el 28 de diciembre de 1978, antes de que la misma inicie su vigencia. Lo anterior, con el objeto de precisar algunos preceptos para su mejor interpretación, de clarificar el contenido y alcance de diversas obligaciones de los contribuyentes, además de crear seguridad jurídica y facilitar su cumplimiento.<sup>414</sup>

Asimismo, se establece que con el fin de evitar que la reforma fiscal afecte a los comerciantes y la actividad industrial del país, "...se prevé que en el caso de importación de bienes tangibles que sean utilizados o enajenados en franjas o zonas fronterizas se les aplicará la tasa del 6%; pero se dispone también, que en los casos en que la prestación de servicios independientes se preste sólo en parte en dichos lugares, o cuando se trate de servicios telefónicos o de energía eléctrica, se aplicará la tasa del 10%."<sup>415</sup>

<sup>413</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigente a partir del 1° de enero de 1980, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1979.

<sup>414</sup> *Ibidem*.

<sup>415</sup> *Ibidem*.

Por otra parte, "se mejora la redacción del artículo 4o. para dejar en claro que el impuesto acreditable es una cantidad equivalente al impuesto trasladado y no el impuesto mismo. Adicionalmente a la modificación que se propone al artículo 2º, en este precepto se establece como requisito para el acreditamiento del impuesto pagado en la importación de bienes tangibles, que el contribuyente compruebe que los bienes internados a las zonas libres o franjas fronterizas fueron enajenados utilizados en las mismas."<sup>416</sup>

"Por lo que se refiere a los saldos pendientes de acreditar que resulten de la declaración del ejercicio, se condiciona su devolución a que el saldo pendiente de acreditar en la declaración mensual correspondiente al último mes del ejercicio y que no hubiera sido acreditado, total o parcialmente, en la declaración correspondiente al mes siguiente."<sup>417</sup>

Con el fin de ser congruentes con las demás disposiciones legales, se da claridad a las definiciones del valor en la enajenación, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; así mismo, en el valor de las enajenaciones se incluye el impuesto sobre enajenación de automóviles nuevos, para estar en concordancia con las propuestas para dicho impuesto.<sup>418</sup>

Derivado de los motivos antes expuestos se concluye que, la reforma del 29 de diciembre de 1979 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, referida al mecanismo de acreditamiento, resultó afortunada en atención a que con ello se evitaron posibles arbitrariedades en la aplicación del procedimiento de determinación del impuesto, derivada de la falta de precisión de conceptos como: "impuesto acreditable" e "impuesto trasladado" de que adolecía la publicación original. Además de dar un gran paso en la reforma fiscal perseguida en ese momento a efecto de lograr la consolidación de la economía nacional a través de la modificación del sistema tributario de esa época.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1980.

<b>ARTICULO</b>	Artículo 4º
<b>PUBLICACIÓN</b>	30/XII/1980
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTICULO 4º. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley las tasas a que se refieren los artículos 1º, 2º, ó 2º A, según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1981 al 31/XII/1982).</p> <p>I. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casa habitación o de bienes y servicios relacionados con ellos,</p>

<sup>416</sup> *Ibidem.*

<sup>417</sup> *Ibidem.*

<sup>418</sup> *Ibidem.*

así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta, aun cuando el contribuyente no esté obligado al pago de este último impuesto. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1981 al 21/XI/1991).

Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% solo por una parte de las actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Si esta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el porcentaje que el valor agregado de los actos por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1981 al 31/XII/1981).

II ..

.. 419

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 30 de diciembre de 1980 el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es nuevamente modificado en siguiente sentido:

1. El primer párrafo de dicho numeral es únicamente adicionado con lo relativo al artículo 2-A de la misma Ley, el cual contempla la aplicación de la tasa 0%; lo anterior, a efecto de lograr una verdadera coherencia entre los diversos preceptos de la Ley en estudio, además de regular todas las tasas que afectan los actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado. Se menciona que este párrafo permaneció vigente del 1º de enero de 1981 al 31 de diciembre de 1982 en que es modificado.

2. La fracción I es reformada en su primer párrafo en varios aspectos: a) se exceptúa del impuesto acreditable los actos distintos de la importación; b) son incorporados como bienes o servicios estrictamente indispensables, aparte de los actos por los que se deba pagar el impuesto, aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%; y c) se precisa el hecho del requisito de la deducibilidad para efectos del ISR en el sentido que el impuesto sea acreditable aún y cuando el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto sobre la renta. Lo anterior, en virtud de que dicha imprecisión generaba que el contribuyente tratara de exceptuarse de su obligación, lo que motivaba posibles evasiones en el pago del impuesto.

3. Finalmente, el segundo párrafo de la fracción I es incorporado con lo referente a los actos gravados a la tasa del 0%, lo anterior, por cuestiones de claridad textual y coherencia con lo establecido por el artículo en estudio. Este apartado permaneció en vigencia sólo durante el ejercicio comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1980, para después ser modificado.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En la exposición de motivos referente a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la publicación del 30 de diciembre de 1980, el común denominador de las disposiciones que se proponen en la misma, consiste en complementar el esfuerzo de congruencia y sistematización que se ha emprendido para reestructurar el sistema fiscal federal.

En esta iniciativa de ley se contienen varios preceptos que tienen el propósito de simplificar el sistema en beneficio del país y de los contribuyentes, mediante el agrupamiento de diversos gravámenes que hasta ahora se encontraban dispersos, a efecto de que su reglamentación sea homogénea, se actualice y permita su aplicación sencilla por parte de los obligados.<sup>420</sup>

Por lo que, "la reforma que se propone a la Ley del Impuesto al Valor Agregado a un año de su entrada en vigor, es como resultado de la experiencia reciente que se ha tenido en su aplicación, por lo que con la finalidad de evitar interpretaciones erróneas, se hace necesario efectuar algunas precisiones a diversos conceptos."<sup>421</sup>

Tratándose del acreditamiento del impuesto, "...en el artículo 4º se precisa que el contribuyente obligado al pago del impuesto o que se aplique la tasa del 0% sólo a una parte de sus actividades, únicamente podrá acreditar el impuesto por dicha parte. Si no fuese posible identificarla, se acreditará en el por ciento que el valor de dicho actos represente en el total de los realizados en el ejercicio...".<sup>422</sup>

Equivocadamente, en la exposición de motivos se señala que "...en la mayoría de los casos no habrá necesidad de efectuar el prorrateo, ya que por lo regular el contribuyente realizará actividades por las que deba pagar el impuesto o bien estén sujetas a tasa 0%",<sup>423</sup> lo anterior, escapa de la realidad debido a que existe un gran número de contribuyentes que realizan tanto actividades gravadas o a la tasa del 0%, como actividades exentas.

En la actualidad, la presente reforma ha sido motivo de controversia derivada del acreditamiento parcial, en virtud de la falta de equidad y proporcionalidad que se genera con dicho procedimiento.

---

<sup>420</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigente a partir del 1º de enero de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

<sup>421</sup> *Ibidem.*

<sup>422</sup> *Ibidem.*

<sup>423</sup> *Ibidem.*

REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA  
EN 1981

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	31/XII/1981
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTÍCULO 4° .. ... I. ... El impuesto trasladado al contribuyente correspondiente a los gastos efectuados con motivo de la importación, se podrá acreditar en la proporción en que sea acreditable el impuesto pagado en esa importación. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/1982 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto por error en el cálculo de gastos o inversiones, que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobran recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/1982 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% solo por una parte de las actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Si esta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el porcentaje que el valor agregado de los actos por los que se deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio. (Texto publicado de manera idéntica al segundo párrafo de la fracción I del artículo 4° que se publicó en el D.O.F. del 30/XII/1980, únicamente dejó de ser párrafo segundo de la fracción I, para convertirse en párrafo tercero de este apartado. Texto vigente del 01/I/1982 al 31/XII/1998).</p> <p>II. ... ... .. 424 ...</p>

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

En la publicación del 31 de diciembre de 1981, el artículo 4° es modificado para quedar como sigue:

1. Se adicionan dos párrafos más a la fracción primera para quedar integrada por cuatro apartados, a diferencia de los dos párrafos que la componían en la publicación original; en tanto que, el resto del precepto permanece en el mismo sentido.

2. El segundo párrafo de la fracción I cambia de orden para pasar de manera idéntica del párrafo segundo al párrafo cuarto de la fracción I; así mismo, se adiciona como segundo apartado lo referente al "impuesto trasladado con motivo de la importación", en donde se prosigue con la regla de acreditar únicamente la proporción acreditable. Este apartado

<sup>424</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981.



permanece en vigencia del 1º de enero de 1982 al 31 de diciembre de 1999 en que es derogado pero con opción de aplicarse hasta el 31 de marzo de ese año de acuerdo con el artículo séptimo transitorio de dicha publicación.

3. Se incorpora como tercer párrafo de la fracción I lo relativo a las inversiones o gastos en períodos preoperativos, apartado que permanece vigente del 1º de enero de 1982 al 31 de diciembre de 1999 en que es modificado únicamente en cuanto a su orden estructural.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

Los motivos a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenidas en la Iniciativa de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicada el 31 de diciembre de 1981 se dan en el sentido de que "...las propuestas que contiene la Iniciativa tienden a completar la reforma fiscal emprendida, a mejorar la legislación impositiva y procurar recursos al Estado, cuya transferencia no desaliente el trabajo, el ahorro o la inversión."<sup>425</sup>

De igual forma, se señala que "la política tributaria como parte orgánica de la estrategia global de desarrollo, se orientará a continuar el proceso de reformas, además de combatir la evasión y elusión en el pago de los impuestos."<sup>426</sup>

La exposición de motivos también establece que la modificación propuesta al mecanismo de acreditamiento se presenta "a efecto de que el contribuyente pueda acreditar el impuesto antes de iniciar operaciones y obviar el soporte de una carga fiscal que le impida desarrollarse plenamente en el periodo operativo, se podrá estimar el destino de las inversiones o gastos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resultare diferencia de impuesto por error en el cálculo de gastos e inversiones que no exceda del 10% de los mismos, no se cobrarán recargos, ni se impondrán sanciones."<sup>427</sup>

Lo anterior, constituye las razones del legislador para incorporar un tercer párrafo a la fracción I del artículo 4º, en donde se regula lo referente al acreditamiento tratándose de inversiones y gastos en períodos preoperativos.

Asimismo, con dichas reformas el legislador pretende conservar el criterio sustentado desde la publicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistente en la constante lucha contra la evasión y elusión fiscales, además de impulsar el ahorro y la inversión en el país.

---

<sup>425</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal, vigente a partir del 1º de enero de 1982, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

<sup>426</sup> *Ibidem.*

<sup>427</sup> *Ibidem.*

**REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA  
EN 1982.**

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	31/XII/1982
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTÍCULO 4°. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que el hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1983 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>I. ...</p> <p>II. ...</p> <p>...428</p>

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 31 de diciembre de 1982 es reformado el primer párrafo de la fracción I por tercera ocasión para permanecer vigente del 1° de enero de 1983 al 31 de diciembre de 1999 u opcionalmente hasta el 31 de marzo de 2000 de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del decreto de reforma del 31 de diciembre de 1999; esta reforma consistió en una modificación parcial por no alterar la naturaleza del precepto, sino que únicamente se deja de especificar los numerales que regulan las tasas aplicables a determinados actos para remitir de manera general a la tasa correspondiente dependiendo del caso.

Lo anterior resulta viable en el sentido de que se pueden alterar los preceptos que regulan las "tasas" sin afectar a este artículo por admitirlas de manera general y así evitar reformas innecesarias por cuestiones de remisión a otros numerales, además de impedir posibles limitaciones al referirse en general a todas las tasas que se regulan o puedan llegar a establecerse y no restringir sólo a las tasas consideradas en determinados preceptos.

#### B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Toda vez que la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada el 31 de diciembre de 2002 consistió en cambios a las tasas impositivas, la exposición de motivos va dirigida en este sentido, y no obstante que no se refieren específicamente al artículo 4°, en este trabajo se establecen dichos motivos por haber repercutido en la alteración parcial de dicho numeral.

<sup>428</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1982.

La exposición de motivos relativa a las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 2003 señala que los cambios que " ..se proponen a la tasa general para fijarla en 15% y se establece una tasa reducida del 6% para gravar la enajenación de medicinas y productos alimenticios que se encuentren industrializados y una tasa alta para gravar la enajenación y la importación de bienes, así como los servicios que normalmente son adquiridos o solicitada su prestación por personas de altos recursos económicos; se conservan los alimentos no industrializados a la tasa del 0% preservando en esta forma buena parte de los consumos que integran la llamada canasta del trabajador."<sup>429</sup>

Asimismo, se señala que " ..el traslado del impuesto se hará dentro del precio o contraprestación y que en ningún caso se podrá ofrecer un bien o servicio al público señalando un precio y después cobrando otro mayor al trasladar el impuesto; los precios al público deberán en su caso incluir el impuesto..."<sup>430</sup>

Las propuestas de establecer dos tasas más en el impuesto al valor agregado, trae como consecuencia la modificación de otros artículos de la Ley, a efecto de precisar en unos casos, las nuevas tasas y en otros, para conservar la exención de los bienes gravados con tasas del 0% y 6%,<sup>431</sup> tal y como sucede en el artículo 4° de esta Ley, al modificarse el párrafo primero de la fracción I de dicho artículo, con el objeto de ser congruentes con el sentido de la reforma.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1983.

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	30/XII/1983
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTÍCULO 4°</p> <p>...</p> <p>I.</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>II. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1984 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>...</p> <p>...<sup>432</sup></p> <p>...</p>

<sup>429</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1983, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.

<sup>430</sup> *Ibidem*.

<sup>431</sup> *Ibidem*.

<sup>432</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1983.

## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

La fracción II del artículo 4º es reformada el 30 de diciembre de 1983 a efecto de especificar únicamente el numeral de la LIVA en el que se regula lo relativo a los requisitos de los comprobantes fiscales.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

Los motivos expuestos respecto a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenidas en la Iniciativa de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicada el 30 de diciembre de 1983, señala que dicha iniciativa propone modificaciones a la Ley con la finalidad de adecuar la regulación sobre ciertos actos o actividades al tratamiento que se prevé en la Ley del Impuesto sobre la Renta y de esta forma mantener la uniformidad entre ambos impuestos.<sup>433</sup>

Razón por la cual se propone uniformar la terminología de la Ley para los comprobantes de los actos o actividades gravados, los cuales deberán reunir los requisitos que establezcan el citado Código Fiscal de la Federación y los mencionados Reglamentos.

## REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1990.

ARTÍCULO	Artículo 4º
PUBLICACIÓN	26/XII/1990
TEXTO	<p>"ARTÍCULO 4º. ...</p> <p>...</p> <p>I. ...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>II. ...</p> <p>III. Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos al régimen establecido en el Título II-A o en la sección II, del Capítulo VI, del Título IV, de la citada Ley. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/1991 al 31/XII/1997).</p> <p>...</p> <p>...<sup>434</sup></p> <p>...</p>

<sup>433</sup> Véase Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica Decreto de carácter Mercantil vigente a partir del 1º de enero de 1984, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1983.

<sup>434</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 26 de diciembre de 1990.

## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 26 de diciembre de 1990 se incorpora una fracción III al entonces artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado como requisito indispensable del impuesto acreditable, y en el cual se regula lo relativo a la efectividad de los pagos erogados por la adquisición de bienes o servicios, mismo que permanece en vigencia del 1º de enero de 1991 al 31 de diciembre de 1997 en que es modificado.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

La exposición de motivos relativa a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenida en la Iniciativa de Ley publicada el 26 de diciembre de 1990, señala que "con el objetivo de establecer esquemas impositivos más simples y neutrales, así como de facilitar su administración, se sometieron a consideración del H. Congreso de la Unión diversas modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado"<sup>435</sup>, entre ellas lo relativo al acreditamiento del impuesto.

En relación con el acreditamiento del impuesto trasladado se establece que a efecto de ser congruentes con el funcionamiento del régimen simplificado establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece como requisito para que sea acreditable el impuesto al valor agregado, que los pagos por adquisición de bienes o servicios hayan sido efectivamente erogados cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a dicho régimen.<sup>436</sup>

Como se observa, esta modificación constituye el primer antecedente de la base "flujo de efectivo", que a partir del 1º de enero de 2003 se incorpora a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de manera generalizada respecto a la causación del impuesto, no obstante que durante el ejercicio de 2002 ya era aplicada por disposición del artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002.

## REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1991

<b>ARTICULO</b>	Artículo 4º
<b>PUBLICACION</b>	26/XII/1990
<b>TEXTO</b>	"ARTÍCULO 4º" f. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se

<sup>435</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, vigente a partir del 1º de enero de 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990.

<sup>436</sup> *Ibidem*.

consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 22/XI/1991 al 31/XII/1996).

...

...

...

II. ...

III. ...

...

Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles cuando se hubiera pagado la tasa del 6%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en las franjas o zonas a que se refiere el artículo 2º. DEROGADO<sup>437</sup> (Texto derogado en el D.O.F. publicado el 21/XI/1991).

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 21 de noviembre de 1991 se reforma el artículo 4º en siguiente sentido:

1. Se deroga el último párrafo del artículo 4º referente a la importación de bienes tangibles enajenados en zona fronteriza; por lo que, dicho precepto queda integrado sólo por dos párrafos iniciales, una fracción primera compuesta por cuatro apartados, una fracción segunda, una fracción tercera y un párrafo final.

2. Respecto del párrafo primero de la fracción I, se subsana la denominación enunciativa de los actos que debían considerarse como estrictamente indispensables, al ampliarse las posibilidades con la precisión de considerar también como estrictamente indispensables a las "erogaciones deducibles para los fines del ISR" de una manera general, olvidándose de la lista restrictiva de erogaciones mencionadas en la publicación anterior; con ello, se implementa la regla general de que todo lo deducible para efectos del ISR será acreditable para efectos del IVA, supeditando el IVA a la naturaleza de un gravamen diverso.

3. Se adiciona el apartado consistente en el supuesto de que tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para efectos del ISR sólo será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para efectos de dicho impuesto; situación que ha sido controvertida hasta la fecha en el mecanismo de acreditamiento, debido a la dependencia que guarda la Ley del Impuesto al Valor Agregado frente a la Ley Impuesto sobre la Renta, no obstante que se trata de leyes de naturaleza diversa, tal y como se estudia a detalle en el Capítulo Tercero de la presente investigación.

<sup>437</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 21 de noviembre de 1991.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En atención a la exposición de motivos relativa a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenidas en la Iniciativa del Decreto de reforma publicado el 21 de diciembre de 1991, se establece que "ante la necesidad de responder de forma inmediata a la demanda nacional para fortalecer el poder adquisitivo de los consumidores, producto de las medidas que se acordaron en la concentración del Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico, el Ejecutivo expidió un Decreto que exime parcialmente por un lapso de 50 días del impuesto al valor agregado, para quedar a nivel de 10 % la tasa de dicha contribución."<sup>438</sup>

En atención a lo anterior, se puntualiza que dentro de las medidas de simplificación administrativa que la presente iniciativa propone en materia del impuesto al valor agregado, destaca la relativa a considerar como estrictamente indispensables sólo aquellas erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aún cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto, siendo acreditable la proporción en que estas erogaciones sean deducibles.<sup>439</sup>

Con lo anterior, se genera una sujeción del impuesto al valor agregado a un gravamen diverso como lo es el impuesto sobre la renta, situación que es controvertida debido a que se ha llegado a sostener que tal situación no implica sujeción, sino únicamente congruencia y coordinación entre los diversos tributos que integran el sistema impositivo del país, a efecto de lograr una mayor equidad en la carga del contribuyente; no obstante que la postura contraria sustenta que la sujeción de un impuesto a otro de naturaleza distinta genera incertidumbre al contribuyente, además de incrementar la carga tributaria de éste, tal y como se estudia en el Capítulo Tercero de este trabajo.

### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1994.

<b>ARTICULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	28/XII/1994
<b>TEXTO</b>	"ARTÍCULO 4° .... ... I ... ... ... ... II. .... III. .... El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión y escisión de sociedades. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento se efectuará en la proporción en que se divida el capital de la escidente." <sup>440</sup> (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1995 al 31/XII/1995).

<sup>438</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1991.

<sup>439</sup> *Ibidem*.

<sup>440</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 28 de diciembre de 1994.

## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 28 de diciembre de 1994, se reforma el último párrafo del artículo 4º, para permanecer en vigor del 1º de enero al 31 de diciembre de 1995 y a efecto de adicionar lo relativo a la escisión<sup>441</sup> de sociedades como figuras mercantiles similares con derecho al acreditamiento; ya que, en la publicación anterior se dejaba como laguna legislativa en materia del impuesto al valor agregado lo referente a la escisión de sociedades.

En este precepto se establece que el acreditamiento en la escisión de sociedades se efectuará en la proporción en que se divida el capital de la escidente; lo anterior, resulta acorde con lo establecido por el artículo 228 bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles al señalar que “la escidente aporta en bloque la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación”<sup>442</sup>, lo que significa que de acuerdo a la manera en que se divida el capital de la sociedad escidente será la proporción en que se efectúe el acreditamiento del impuesto al valor agregado, ya que no puede acreditar mayor cantidad la sociedad que reciba menos capital acreditable y viceversa.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En atención a la exposición de motivos relativa a las modificaciones que sufrió el último párrafo del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenidas en la iniciativa del Decreto de reforma publicado el 28 de diciembre de 1994, se establece que la presente Iniciativa busca mejorar la capacidad adquisitiva de los trabajadores con bajos ingresos, dar un mayor impulso a la actividad de las pequeñas y medianas empresas, alentar el crecimiento económico y generar los empleos que la población demanda.<sup>443</sup>

Asimismo, “...con objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y reducir la carga administrativa y formal que enfrenta el contribuyente, se sugiere la modificación de diversos ordenamientos fiscales...”<sup>444</sup>, con base en lo anterior, se propone la modificación de diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a efecto de que se cumpla con los objetivos antes mencionados;<sup>445</sup> por lo que a continuación se exponen las características y razones que justifican las medidas propuestas:

<sup>441</sup> Véase *Ley General de Sociedades Mercantiles*, 56ª ed., Porrúa, México, 2001, artículo 228-bis, el cual establece que la escisión se presenta cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad a 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.

<sup>442</sup> *Cfr. Ley General de Sociedades Mercantiles*, 56ª ed., Porrúa, México, 2001, artículo 228-bis.

<sup>443</sup> *Cfr. Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Activo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, vigentes a partir del 1º enero de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994.*

<sup>444</sup> *Ibidem.*

<sup>445</sup> *Ibidem.*



Se estima conveniente precisar que "el derecho al acreditamiento de este impuesto es también procedente tratándose de escisión de sociedades, mismo que se efectuará en la proporción en que se divida el capital de la sociedad escidente, a fin de hacerlo congruente con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta. . .".<sup>446</sup>

Por lo cual, "derivado de las reformas que se proponen en materia de transición del régimen simplificado al régimen general previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera... que los contribuyentes del régimen simplificado de las personas morales y del régimen simplificado de las actividades empresariales, acrediten o, en su caso, trasladen el impuesto derivado de operaciones a crédito, en la fecha en que efectivamente se efectúe su pago o cobro."<sup>447</sup>

Con los motivos antes expuestos, el legislador justifica la incorporación expresa del derecho de acreditamiento tratándose de la escisión de sociedades, además de ser congruentes con el sentido del mismo apartado que se reforma; toda vez que, en la publicación anterior únicamente se hace referencia expresa al derecho de acreditamiento en la fusión, infiriéndose tal situación en líneas posteriores respecto a la escisión aunque no se establecía textualmente, lo que generaba una serie de confusiones que se eliminan con la incorporación del término "escisión" al precepto en comento.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN MARZO DE 1995.

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	27/III/1995
<b>TEXTO</b>	"ARTICULO 4° ... ... I ... ... ... ... II ... III ... ... Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza." <sup>448</sup> (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/IV/1995 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicado el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).

<sup>446</sup> *Ibidem.*

<sup>447</sup> *Ibidem.*

<sup>448</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 27 de marzo de 1995.

## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 27 de marzo de 1995 vuelve a publicarse con algunas modificaciones, el último párrafo del artículo 4º que había sido derogado anteriormente con fecha 21 de noviembre de 1991; para quedar el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado compuesto de nueva cuenta por dos párrafos finales.

El último párrafo del mencionado precepto, referente a la comprobación de bienes utilizados en franjas fronterizas es publicado nuevamente en el mismo sentido, con la salvedad de que en lugar de gravarse los actos o actividades realizados en franja fronteriza a la tasa del 6% se contempla la tasa del 10%, a efecto de ser coherentes con las reformas realizadas en esa época respecto al aumento de tasas.

En consecuencia, este apartado es modificado solamente en cuestión de redacción para permanecer esencialmente igual en su contenido; además de que, en cuestión de orden estructural dicha parte continúa siendo el último párrafo del artículo 4º desde su publicación.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En la exposición de motivos contenida en la iniciativa del Decreto de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada el 27 de marzo de 1995, en el que se modifica el último párrafo del artículo 4º de dicha Ley, se establece que "para fortalecer los ingresos del sector público federal, así como de los órdenes locales de Gobierno, se propone ...el incremento, a partir del día 1o. del mes de abril de 1995, de la tasa general del impuesto al valor agregado, del 10% al 15%. Con esta medida se incrementará la recaudación federal participable y, en consecuencia, se fortalecerán las haciendas públicas estatales, quienes también verán incrementadas sus participaciones por concepto del citado impuesto, a través de los mecanismos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal."<sup>449</sup>

Sin embargo, "...con objeto de no afectar la competitividad del comercio mexicano en la región fronteriza, se plantea mantener como tasa general la del 10% cuando los actos o actividades por los cuales se deba pagar el impuesto se realicen por residentes de la región fronteriza del país, siempre que la entrega material de bienes o la prestación del servicio se lleve a cabo en dicha región."<sup>450</sup>

De igual forma, se señala que el establecimiento de una tasa diferencial por los actos o actividades que se realicen en la región fronteriza respecto de los del resto del país, implica retornar a un esquema que alguna vez ya estuvo previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conforme al cual dicha tasa diferencial no se aplicaba a todas las operaciones efectuadas en la región mencionada. Así, la aplicación de la tasa general estaba prevista

<sup>449</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga las leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, vigentes a partir del 1º de abril de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995.

<sup>450</sup> *Ibidem*.

para ciertos casos; por lo que, se propone que únicamente las enajenaciones de inmuebles que se realicen en la región fronteriza queden sujetas a la tasa general del 15%.<sup>451</sup>

Con las razones antes expuestas, el legislador justifica la reforma parcial al último párrafo del artículo 4º de la Ley en estudio, debido a que únicamente se modifica lo relativo a la tasa del impuesto tratándose de actos o actividades realizados en región fronteriza a que se hace referencia; lo anterior con el objeto de ser congruentes con el sentido de la Ley respecto al aumento de las tasas impositivas en el impuesto al valor agregado.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN DICIEMBRE DE 1995.

ARTICULO	Artículo 4º
PUBLICACION	15/XII/1995
TEXTO	<p>"ARTICULO 4º. ...</p> <p>...</p> <p>I. ...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>II. ...</p> <p>III. ...</p> <p>El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/1/1996 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>...452</p>

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA

El penúltimo párrafo del artículo 4º es reformado el 15 de diciembre de 1995 para estar en vigencia del 1º de enero de 1996 al 31 de diciembre de 1999 y opcionalmente hasta el 31 de marzo de 2000.

Con dicha modificación se cambia la redacción del precepto restándole claridad al mismo, debido a que se genera confusión al exceptuar expresamente del derecho personal del acreditamiento únicamente a la fusión y al manifestar de manera tácita la mencionada excepción respecto a la escisión.

<sup>451</sup> *Ibidem.*

<sup>452</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 15 de diciembre de 1995.

Con esta reforma se regresa al texto vigente con anterioridad a la modificación publicada el 28 de diciembre de 1994, vigente durante el ejercicio de 1995, en la que se incorporaba de manera expresa para el derecho de acreditamiento a la "escisión" y no sólo a la fusión como se establece en la presente reforma, lo que proporcionaba mayor claridad al precepto; por lo que, con esta modificación se vuelve a generar la confusión que imperaba hasta 1994 respecto al derecho de acreditamiento tratándose de la escisión.

De igual forma, el criterio de la publicación anterior consistente en el acreditamiento del impuesto en la proporción en que se divida el capital de la sociedad escidente, es modificado en esta publicación para establecer que el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente.

Con la modificación anterior, se transfiere a la escidente el derecho al acreditamiento que se le otorgaba con anterioridad a las escindidas y sólo cuando la escidente desaparezca, la escindida que se designe deberá presentar las entonces declaraciones del ejercicio y las demás declaraciones informativas de la escidente que desaparezca, correspondientes al ejercicio que terminó por escisión y enterar los impuestos correspondientes, esto de acuerdo con el artículo 14-A del CFF.

Sin embargo, el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación también hace referencia a la fusión de sociedades y señala que la sociedad que surja con motivo de la fusión deberá presentar las declaraciones del ejercicio de las fusionadas que desaparezcan y enterar los impuestos correspondientes; lo cual, no es contemplado en este apartado del artículo 4º de la LIVA, ya que únicamente hace referencia a la escisión dejando de lado a la fusión sin especificar cual será el procedimiento a seguir en caso de fusión de sociedades.

Este párrafo contempla, desde su publicación a la fecha, el derecho personal del acreditamiento con algunas modificaciones respecto a su excepción en la fusión y escisión de sociedades que desde su última reforma en 1995 ha permanecido intacto.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

Con la modificación del 15 de diciembre de 1995 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el legislador señala como motivos a la reforma del último párrafo del artículo 4º que en materia de simplificación, las propuestas de reforma fiscal que se proponen buscan hacer más transparentes las disposiciones fiscales para eliminar el exceso de trámites y gestiones ante la administración tributaria; ya que con ello, se lograrán ahorros administrativos tanto para el contribuyente como para la autoridad, promoviéndose un mayor cumplimiento fiscal.<sup>453</sup>

---

<sup>453</sup> Cfr. Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, vigentes a partir del 1º de enero de 1996, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.

Por tal razón, se establece que en apoyo a la reorganización industrial que realizan las empresas mexicanas para ser más competitivas, se introdujo el régimen de escisión y fusión de sociedades a efecto de permitir la reestructuración de empresas sin el pago de impuestos por la enajenación de acciones.<sup>454</sup>

No obstante, al respecto se presentan algunos problemas en el caso de la escisión como lo es, en ese momento, la forma de asignar pagos provisionales del Impuesto al Valor Agregado pendiente de acreditar propicia que injustificadamente se generen saldos a favor o impuesto a cargo al cerrar el ejercicio o que en su caso, no se pueda acreditar el impuesto; en cuanto a la fusión de sociedades, aun cuando no existe perjuicio para el fisco, los accionistas propietarios del 51 por ciento de las acciones deben mantenerlas en su poder por un año.<sup>455</sup>

A pesar de los motivos antes descritos, el legislador regresa a la redacción vigente hasta 1994, en donde se omite señalar de manera expresa lo referente a la escisión cuando se habla de la fusión como excepción al derecho personal de acreditamiento y posteriormente se señala el procedimiento para ambas figuras; es decir, genera confusión al señalar únicamente a la fusión. Situación que había sido resuelta durante el ejercicio de 1995 y que sin embargo, con la presente modificación se regresa al texto anterior

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1996.

ARTÍCULO	Artículo 4º
PUBLICACIÓN	30/XII/1996
TEXTO	"ARTÍCULO 4º. ... ... I. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta, excepto cuando se trate de la adquisición de bienes por los que se efectúe la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, supuesto en el que será acreditable la totalidad del impuesto trasladado en la adquisición de dichos bienes. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1997 al 31/XII/1998). ... I. ... II. ... ... ...456 ...

<sup>454</sup> *Ibidem.*

<sup>455</sup> *Ibidem.*

<sup>456</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1996.

## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 30 de diciembre de 1996 es adicionado al primer párrafo de la fracción I lo relativo a la deducción inmediata como excepción a la regla establecida del acreditamiento proporcional de erogaciones parcialmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepción que únicamente estuvo vigente del 1º de enero de 1997 al 31 de diciembre de 1998 en que es derogado el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulaba lo referente a la deducción inmediata, por lo que este apartado vuelve a dejarse sin excepción alguna como se regulaba en las publicaciones anteriores.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

Respecto a los motivos expuestos a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenidas en la Iniciativa de Ley que establece y modifica diversas disposiciones fiscales publicada el 30 de diciembre de 1996, se establece que "...en atención a lo plasmado en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, el crecimiento económico sostenido sólo es posible cuando se procuran, alcanzan y preservan los equilibrios macroeconómicos fundamentales, siendo esencial para ello que las políticas que conducen a esos equilibrios sean transparentes y estables para que tengan credibilidad y ofrezcan certidumbre a la población..."<sup>457</sup>

Así se propuso como objetivo del sistema fiscal la generación de una base de ingresos suficiente y permanente, compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas. Para ello, es que se prevé el diseño de una reforma fiscal que se traduzca en ahorro e inversión, complementada con el mejoramiento de la administración tributaria y así propiciar un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales y un aumento en el universo de los contribuyentes.<sup>458</sup>

Con base en dichos argumentos, "...la iniciativa que se somete a consideración contiene medidas que habrán de marcar un avance significativo en los objetivos generales antes referidos; y en particular, se propone continuar con la instrumentación de esquemas que fomenten la actividad de los particulares, así como en el fortalecimiento estructural de la administración tributaria."<sup>459</sup>

La estrategia de una adecuada administración tributaria consiste no sólo en obtener los mayores ingresos posibles para la consecución de los gastos públicos, sino también en facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, vía la prestación de servicios adecuados, teniendo como consecuencia un mayor cumplimiento voluntario; con este conjunto de medidas, se da especial importancia al propósito de fortalecer la

<sup>457</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

<sup>458</sup> *Ibidem.*

<sup>459</sup> *Ibidem.*

administración tributaria, en armonía con el procurar que el sistema tributario permita mayores inversiones y crecimiento económico.<sup>460</sup>

A efecto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y estimular la actividad económica de los particulares, inclusive en el ámbito de las operaciones de comercio exterior, se modifica lo relativo al mecanismo de acreditamiento al reformar la fracción I del artículo 4° de la LIVA.

La anterior modificación se efectúa con la intención de promover la inversión, por lo que se considera conveniente elevar el beneficio que tiene para los contribuyentes la deducción inmediata de inversiones. Para ello, se propone permitir el acreditamiento del 100 por ciento del impuesto al valor agregado pagado en la adquisición de dichos bienes de inversión, en lugar del porcentaje de deducción inmediata, el cual siempre es menor al 100 por ciento.<sup>461</sup>

Los motivos antes expuestos fueron las razones del legislador para incorporar lo relativo a la deducción inmediata durante los ejercicios de 1997 y 1998, a efecto de ser congruentes con los que en ese momento se disponía por la Ley del Impuesto sobre la Renta; por lo que, al ser derogado el precepto de la LISR que lo contenía, es que posteriormente también es derogado para efectos del IVA.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1997

<b>ARTICULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	29/XII/1997
<b>TEXTO</b>	"ARTÍCULO 4° ... ... I. ... ... ... ... II. ... ... III. Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las secciones II y III del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1998 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000). IV. ... <sup>462</sup>

<sup>460</sup> *Ibidem.*

<sup>461</sup> *Ibidem.*

<sup>462</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 15 de diciembre de 1997.

## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 29 de diciembre de 1997, la fracción III del artículo 4º es modificada en ese año únicamente con la mención del número de la sección III, perteneciente a los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta señalados en ese mismo apartado, a efecto de ser coherentes con el cambio de numeración en la LISR, pero conservando de manera exacta el contenido del precepto. Este apartado estuvo en vigor del 1º de enero de 1998 al 31 de diciembre de 1999 en que es reformado de nueva cuenta.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En atención a que la reforma del 29 de diciembre de 1997, referente a la fracción III del artículo 4º consistió simplemente en la modificación de los numerales de la Ley del Impuesto sobre la Renta a que hace referencia el mencionado artículo 4º, es que en este apartado únicamente se señala la exposición de motivos de la reforma en general, por no existir más razones a dicha modificación que el ser congruentes con la estructura de la Ley referida.

La exposición de motivos de la reforma del 29 de diciembre de 1997 señala que debido a "...la persistencia en la inestabilidad de los mercados financieros y cambiarios y la necesidad de ahondar en la solución de los graves problemas en Finanzas Públicas y de Balanza de Pagos, ha llevado al Ejecutivo Federal a la elaboración de un programa de Acción para Reforzar el Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica que había sido suscrito del pasado mes de enero. Este programa del Gobierno Federal, pretende dar un carácter integral a las medidas, para mantener su coherencia y superar con el menor costo y tiempo posibles las dificultades de la crisis".<sup>463</sup>

El mejoramiento de las Finanzas Públicas contempla medidas de política de reducción adicional del gasto público y aumento en los ingresos del Estado, ello significa incrementar el ahorro público a fin de reducir las presiones en los mercados y propiciar las bases para que la economía recupere su ritmo de crecimiento.<sup>464</sup>

Los motivos antes referidos, son los expuestos de manera general a la reforma de esa fecha, debido a que en la modificación de los numerales de la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se hace referencia en el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se menciona nada al respecto como motivos de la reforma; por lo que es lógico pensar, que la modificación fue por razones de congruencia estructural entre ambas disposiciones.

---

<sup>463</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se reforma la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1º de enero de 1998, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997.

<sup>464</sup> *Ibidem*.



REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA  
EN 1998.

<b>ARTICULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	31/XII/1998
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTICULO 4°. ...</p> <p>...</p> <p>I. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1999 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme a esta Ley, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que se deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/1999 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>Tratándose de la exportación, el contribuyente podrá acreditar exclusivamente el impuesto identificado con dicho acto o actividad. En su caso, el acreditamiento del impuesto que corresponda a sus demás actos o actividades estará a lo dispuesto en el párrafo anterior, sin considerar el valor que corresponda a las exportaciones en la determinación del porcentaje. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/1999 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p> <p>Tratándose del impuesto que se hubiese trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades exentas del pago del impuesto en los términos de la presente Ley, dicho impuesto será acreditable en la proporción que represente cada una de las contraprestaciones que se reciban por el otorgamiento del uso o goce, respecto del valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley, hasta agotar dicho acreditamiento. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/1999 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).</p>

	II. ...
	III ...
	IV. Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1º-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/1999 al 31/XII/1999 y de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada el 31/XII/1999 puede optarse por la aplicación de este precepto hasta el 31/III/2000).
	... ...465 ...

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El 31 de diciembre de 1998 el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es modificado en el sentido siguiente:

1 La fracción primera es adicionada con dos nuevos párrafos al final de dicho apartado, referentes al acreditamiento del impuesto identificado tratándose de la exportación (quinto párrafo de la fracción I), y al acreditamiento del impuesto trasladado en la enajenación de bienes destinados al uso o goce temporal de personas que realicen actividades exentas, (sexto párrafo de la fracción I); para permanecer en vigencia del 1º de enero al 31 de diciembre de 1999 en que el primero de ellos es reformado en su contenido y se convierte en cuarto párrafo de la fracción I del actual artículo 4º de LIVA; y el segundo de ellos, se transforma en quinto párrafo de dicha fracción I del precepto en análisis, pero en ambos casos se conserva exactamente la misma esencia del apartado anterior

2. Derivado de lo anterior, para esta fecha el artículo 4º queda integrado por dos párrafos iniciales, una fracción primera compuesta por seis apartados, una fracción segunda, una fracción tercera y una fracción cuarta formadas por un sólo apartado cada una de ellas y dos párrafos finales.

3. De igual forma, el cuarto párrafo de la fracción I, es reformado solamente por cuestiones de redacción respecto a la manera de determinar el porcentaje de los actos por los que se tenga derecho al acreditamiento; por lo que, este apartado siguió conservando su esencia hasta 1999 en que es derogado.

Sin embargo, el apartado antes descrito fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación por violentar los principios de equidad y proporcionalidad tributarias al manifestar que:

*"... al obligarse a los causantes a aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en la norma reclamada, cuando es identificable el impuesto acreditable correspondiente a la parte de los actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0%, no se les permite acreditar totalmente el impuesto que se les traslada correspondiente a estos actos o actividades, sino que se les obliga a calcular*

<sup>465</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1998.

*el porcentaje que el valor de los actos por los que debe pagarse el impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades que realiza el causante, para aplicarlo al total del impuesto acreditable y así obtener la cantidad a restar del impuesto causado y, por tanto, tienen que pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades no exentos, lo que no refleja la capacidad contributiva.*<sup>466</sup>

4. También se adiciona al artículo 4° una fracción IV referente a la retención del impuesto trasladado, esto con la intención de ser congruentes con la también adición del artículo 1-A que regula los supuestos en que debe efectuarse la retención y así evitar posibles evasiones fiscales; esta fracción IV permanece en vigencia del 1° de enero al 31 de diciembre de 1999 en que se convierte en inciso c) del actual artículo 4°, conservándose de manera idéntica el contenido del precepto.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

La exposición de motivos relativa a las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la Publicación del 31 de diciembre de 1998, mismas que se plasmaron en la iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales, establece que "...el sistema fiscal es el instrumento con el que cuenta el Estado para obtener los recursos necesarios para financiar los servicios públicos, y que por mandato constitucional este instrumento debe cumplir con los principios de generalidad, equidad y proporcionalidad, además debe buscar que la estructura impositiva provoque las menores trabas al desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas, evitando con ello afectar las posibilidades de crecimiento económico y la generación de empleos."<sup>467</sup>

Asimismo, se señala que si bien "...se ha avanzado en mejorar la eficiencia y equidad de la estructura tributaria, también es cierto que es posible avanzar aún más en estos aspectos, corrigiendo algunas deficiencias; no obstante, es prioritario avanzar en el fortalecimiento de la recaudación. Asimismo,... resulta claro que la función fundamental del Gobierno, es la de proveer servicios e infraestructura pública y que con ello sólo se puede realizar adecuadamente en la medida en que se cuente con los recursos suficientes."<sup>468</sup>

Se afirma que la Iniciativa de modificaciones fiscales que se presenta, plasma los resultados del análisis de nuestro sistema fiscal, constituyendo un paso importante en la dirección de mejorar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal y, particularmente, en el fortalecimiento de su capacidad recaudatoria.<sup>469</sup>

<sup>466</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XII, agosto de 2000, t. 80/2000, pp. 91 y 92.

<sup>467</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales, vigentes a partir del 1° de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

<sup>468</sup> *Ibidem.*

<sup>469</sup> *Ibidem.*

Las propuestas que contiene la Iniciativa se dividen en cinco grupos: medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario; fortalecimiento de los impuestos especiales; combate a la evasión y elusión fiscal; medidas para promover la inversión; medidas para mejorar la equidad; medidas para fortalecer el federalismo fiscal.

Respecto a las medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario, se han propuesto varias en virtud de que los resultados en el ámbito recaudatorio de las reformas incorporadas en los últimos veinte años, han sido insuficientes y lejos de incrementar la recaudación, han significado un sacrificio fiscal.<sup>470</sup>

Es claro que la mayor debilidad de nuestro sistema tributario es su limitada capacidad recaudatoria, lo que ha conducido a una dependencia excesiva de otros rubros de ingresos, particularmente los petroleros, que imprimen inestabilidad a las finanzas públicas. Por ello, el componente de mayor peso en la propuesta que se somete a evaluación es el de elevar los ingresos del Gobierno Federal.<sup>471</sup>

La evasión fiscal, además de ser contraria a la obligación constitucional de contribuir de manera proporcional y equitativa al gasto público, provoca inequidad y competencia desleal entre contribuyentes, por lo que se propone un conjunto amplio de medidas de diversos frentes que por su magnitud y alcance permiten anticipar resultados positivos en este ámbito.<sup>472</sup>

Referente a las reglas del acreditamiento se establece que "...para evitar que los contribuyentes con actividades gravadas y exentas en el IVA acrediten un impuesto mayor al debido y dada la dificultad para identificar el impuesto al valor agregado con cada tipo de actividad, se propone adecuar las disposiciones para que el impuesto acreditable se determine exclusivamente con base en la proporción que represente el valor de los actos gravados con este impuesto, en el valor total de los actos que el contribuyente realice en el ejercicio. En caso de exportaciones, se mantendría la posibilidad de que el impuesto trasladado e identificado con dicha actividad, se acredite en su totalidad."<sup>473</sup>

Para eliminar "las prácticas de elusión fiscal que llevan al diferimiento del entero del IVA que se traslada a los contribuyentes exentos de este impuesto, mediante el uso de la figura de arrendamiento de bienes, en lugar de la enajenación de los mismos, se propone establecer que el acreditamiento del impuesto al valor agregado que se le haya trasladado al contribuyente, por los bienes que arrienden a contribuyentes exentos de IVA, sólo procederá hasta por la proporción que representen las contraprestaciones que reciban respecto del valor total del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, hasta agotar dicho acreditamiento...".<sup>474</sup>

---

<sup>470</sup> *Ibidem.*

<sup>471</sup> *Ibidem.*

<sup>472</sup> *Ibidem.*

<sup>473</sup> *Ibidem.*

<sup>474</sup> *Ibidem.*

Un aspecto que ha dificultado enormemente el control en el IVA e incidido negativamente en su recaudación, es la posibilidad de que la tasa cero en la exportación se aplique no sólo para el exportador sino también para sus proveedores. Con ello, se pierde la instancia de control por excelencia que es la aduana, ya que con esta mecánica el acreditamiento o la solicitud de devoluciones se realiza con antelación a la salida de la mercancía del país, no pudiendo realizarse la verificación física de la exportación. Este mecanismo, asimismo, provoca competencia desleal en contra de empresas nacionales que se destinan la totalidad de su producción al mercado local. Por lo anterior, se propone eliminar el beneficio financiero que deriva de esta mecánica y que implica un grave problema de control.<sup>475</sup>

En este mismo sentido, el Dictamen de la Cámara de Diputados señala que la iniciativa que propone efectuar diversas precisiones respecto del acreditamiento que puede hacer los contribuyentes del impuesto al valor agregado, se consideran acertadas ya que con ello se evitará que se acrediten cantidades mayores a las que se tenga derecho, y al mismo tiempo posibles fuentes de elusión fiscal.<sup>476</sup>

De igual forma, se establece que "...se coincide con el Ejecutivo Federal en el sentido de que es necesario incentivar la actividad exportadora del país, motivo por el que concuerda con la propuesta que permite a los contribuyentes que exporten, el que puedan acreditar el impuesto identificado con dicho acto o actividad y que por sus demás actos o actividades que en su caso realicen, apliquen la regla general de acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior."<sup>477</sup>

Los motivos antes expuestos fueron las razones que motivaron la modificación de algunos apartados del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que consistieron específicamente en lograr una mayor recaudación, olvidándose de la justicia que debe contener cualquier forma de imposición, razón por la cual, posteriormente la Suprema Corte de Justicia de la Nación declara inconstitucional el cuarto párrafo de la fracción I de dicho numeral, debido a que con la intención de obtener mayores recursos se impedía el acreditamiento parcial a contribuyentes que efectuaran actividades combinadas, violentando así, los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 1999.

<b>ARTICULO</b>	Artículo 4º
<b>PUBLICACION</b>	31/XII/1999
<b>TEXTO</b>	"ARTICULO 4º El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento: (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/1/2000 a la fecha).

<sup>475</sup> *Ibidem*.

<sup>476</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.

<sup>477</sup> *Ibidem*.

I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el periodo de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable tratándose del monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente ni del propio impuesto que él hubiese pagado en la importación, con motivo de sus gastos, inversiones, adquisiciones de títulos valor, certificados o cualquier otro título, que representen o amparen la propiedad de bienes diferentes de los señalados en el primer párrafo de esta fracción. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 a la fecha).

No será aplicable lo dispuesto en el primer y segundo párrafos de esta fracción, tratándose de la enajenación de bienes tangibles cuando éstos se exporten y de la prestación de servicios que se considere exportada en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. En estos casos se aplicará lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 a la fecha).

II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior efectuadas, en el periodo de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que se hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, determinado de conformidad

con el procedimiento previsto en el siguiente párrafo. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/1/2000 al 30/XII/2002).

El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al periodo por el que se determina el pago provisional, al periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dichos periodos o ejercicio, según corresponda. Para efectos de este párrafo, el contribuyente no incluirá en los valores antes señalados. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/1/2000 al 30/XII/2002).

- a) Las importaciones de bienes o servicios.
- b) Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.
- c) Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito, siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que se trate de personas morales que perciban ingresos preponderantemente por este concepto.
- d) Las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.
- e) Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la pieza de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy"
- f) Los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria.
- g) Las exportaciones de bienes tangibles y de servicios prestados por residentes en el país que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley.
- h) Las enajenaciones realizadas a través de arrendamiento financiero. En estos casos el valor que se deberá excluir para efectos de la determinación del factor a que se refiere esta fracción, será el valor del bien objeto de la operación que se consigne en el contrato respectivo.
- i) Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, siempre que dichas enajenaciones sean realizadas por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar en propiedad los citados bienes.
- j) Los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

Las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades para el depósito de valores, para calcular el factor a que se refiere esta fracción no deberá excluir los conceptos señalados en los incisos d), e), f) y j) que anteceden. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/1/2000 a la fecha).

IV. El monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable del periodo por el que se determina el pago provisional, del periodo por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o del ejercicio, según corresponda. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/1/2000 al 30/XII/2002).

Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al del impuesto que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/1/2000 a la fecha).

Respecto de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe

espontáneamente. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 a la fecha).

El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el período por el que se determina el pago provisional, en el período por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 a la fecha).

El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior en el período por el que se determina el pago provisional, en el período por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el período que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley. El resultado que se obtenga será el monto que se podrá adicionar en los términos de la fracción III, primer párrafo de este artículo, hasta agotar el monto del impuesto al valor agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente. (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

Para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos de este artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos: (Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 a la fecha).

- a) Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 28/II/2001 de acuerdo con el artículo sexto transitorio publicado en el D.O.F. del 31/XII/2000).
- b) Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las Secciones II y III del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 31/XII/2000).
- c) Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1º-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 30/XII/2002).

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 al 31/XII/2000).

Para que sea acreditable en los términos de este artículo el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza<sup>278</sup>. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2000 a la fecha).



## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

Resulta de gran importancia el estudio de la publicación del 31 de diciembre de 1999 en donde se modifica en forma integral el artículo 4º de la LIVA, para conformar lo que se ha denominado "el nuevo mecanismo de acreditamiento", el cual ha marcado el parteaguas en la evolución del sistema de determinación del impuesto al valor agregado en la legislación fiscal mexicana, además de ser el texto vigente a la fecha salvo las modificaciones de los últimos años.

En esta fecha, el artículo 4º es reformado en gran parte debido a la incorporación del procedimiento establecido para la determinación del impuesto acreditable como parte fundamental del mismo, dando como resultado la modificación total en su estructura. De dicha variación resultó, estructuralmente hablando, un artículo mucho más complejo en cuanto a su composición y contenido, para quedar como sigue:

1. A partir del 1º de enero de 2000, el artículo 4º queda integrado por:
  - a) Un párrafo inicial en el que se define el acreditamiento del impuesto y del que se desprende el procedimiento de determinación del impuesto acreditable.
  - b) Una fracción primera que a su vez se forma por cuatro apartados.
  - c) Una fracción segunda integrada por dos párrafos.
  - d) Una fracción tercera constituida por cuatro partes de las cuales el tercer apartado se compone de diez incisos que especifican la excepción en los valores de cálculo del factor de determinación del impuesto acreditable.
  - e) Una fracción cuarta formada por un solo apartado correspondiente a la determinación del impuesto acreditable.
  - f) Un segundo párrafo general referente a la deducción parcial.
  - g) Un tercer párrafo que regula lo relativo a las inversiones o gastos en periodos preoperativos.
  - h) Un cuarto párrafo que señala lo referente a la exportación.
  - i) Un quinto apartado referido a la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos por los que no se les obligue al pago de IVA.
  - j) Un sexto párrafo que regula la operación del apartado anterior y su adición en términos de la fracción III.
  - k) Un séptimo párrafo que regula lo relativo a los requisitos adicionales de determinación del impuesto acreditable integrado por tres incisos correspondientes a las fracciones II, III y IV respectivamente del texto anterior a la reforma de 1999 referentes: *i)* la traslación expresa y por separado del impuesto, *ii)* a la erogación efectiva de los pagos por la adquisición de bienes o servicios, y *iii)* al entero de la retención.
  - l) Un octavo párrafo idéntico al penúltimo apartado de la publicación anterior relativo al derecho personal del acreditamiento.
  - m) Un noveno párrafo referente a la importación de bienes tangibles enajenados en región fronteriza, apartado idéntico al último párrafo de la publicación anterior.

Esta última es la composición estructural del artículo 4° de la LIVA, misma que sigue vigente hasta nuestros días salvo sus posteriores reformas publicadas en los ejercicios de 2000-2004 en la que únicamente se efectúa una modificación parcial sin afectar el fondo del precepto. Además, resulta importante señalar que dicha publicación puede ser variada en los próximos años, alteración que puede resultar benéfica o contraproducente para el contribuyente y para el propio Estado, cuestión que sería trascendente estudiar cuando se lleve a cabo.

En cuanto al contenido del artículo 4° de la LIVA, el precepto es modificado en el siguiente tenor:

2. El primer párrafo de este numeral es reformado para dejar intacto lo relativo al concepto de acreditamiento y modificar sólo lo referente al impuesto acreditable, figura que es definida a través de un procedimiento que se considera por demás complejo, aunque un tanto más claro que la descripción que se hacía en publicaciones anteriores.

Este primer apartado especifica tres procedimientos, uno principal y dos accesorios, en virtud de que el derecho de acreditamiento es definido mediante un procedimiento que a su vez se compone de otro relativo al impuesto acreditable como requisito del acreditamiento y este último a su vez regula el procedimiento de cálculo del “factor” requerido para llevar a cabo la determinación del impuesto acreditable.

El acreditamiento vigente a partir del 1° de enero, y opcionalmente a partir del 1° de abril de 2000 de acuerdo al artículo transitorio mencionado con anterioridad, consiste en un procedimiento principal derivado de la operación aritmética de restar la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley, la tasa que corresponda según sea el caso.

3. El impuesto acreditable es regulado a través de un segundo procedimiento accesorio por depender del primero y el cual, es entendido como el monto que resulte de:

- ⇒ Identificación de adquisiciones deducibles para efectos del ISR referentes a la enajenación de bienes o prestación de servicios en territorio nacional por los que se esté obligado al pago del IVA, o se les aplique la tasa del 0% o incluso se les importe; asimismo, se identificará el impuesto que le hubiese sido trasladado y el pagado en la importación, con excepción de sus gastos, inversiones, adquisiciones de títulos valor, certificados o cualquier otro título que representen la propiedad de bienes diferentes a los señalados, además de exceptuarse la enajenación de bienes tangibles y prestación de servicios que se exporten.
- ⇒ Identificación de adquisiciones deducibles para efectos del ISR referentes a la enajenación de bienes o prestación de servicios en territorio nacional por los que no se esté obligado al pago del IVA o los importe; asimismo, se identificará el impuesto que le hubiese sido trasladado y el pagado en la importación.
- ⇒ Al total del impuesto que le hubiese sido trasladado y el pagado en la importación correspondiente a erogaciones deducibles para ISR se adicionará el monto que

resulte de multiplicar el total del IVA trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos por los que no se obligue al pago de IVA por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba por el otorgamiento de uso o goce de esos bienes entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce referidos a enajenaciones a plazo y arrendamiento financiero.

Al resultado de la operación anterior se disminuirán los montos del impuesto identificado de acuerdo con los dos primeros pasos además del impuesto identificado con la exportación y con la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos para el uso o goce temporal.

⇒ La cantidad que resulte del punto anterior se multiplicará por el factor que resulte del que hemos llamado segundo procedimiento accesorio por depender del procedimiento de determinación del impuesto acreditable y el cual consiste en dividir el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el IVA y a los que se les aplique la tasa del 0% entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente.

El procedimiento descrito en los párrafos anteriores señala claramente operaciones que en la publicación anterior al 31 de diciembre de 1999, no se expresaban textualmente; y sin embargo, por encontrarse tácitamente en el texto y por interpretación del mismo numeral se llevaban a cabo, así tenemos por ejemplo que el artículo 4º fr. I, cuarto párrafo de la publicación anterior establecía:

*"... Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme a esta Ley, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor de los que el contribuyente realice en su ejercicio..."*<sup>479</sup>

De lo antes expuesto, se desprende la necesidad de calcular una proporción o un factor que no se establece expresamente y que sin embargo, ya es contemplado en el artículo 4º fr. III, segundo párrafo de la publicación del 31 de diciembre de 1999 vigente a partir del 1º de enero de 2000.

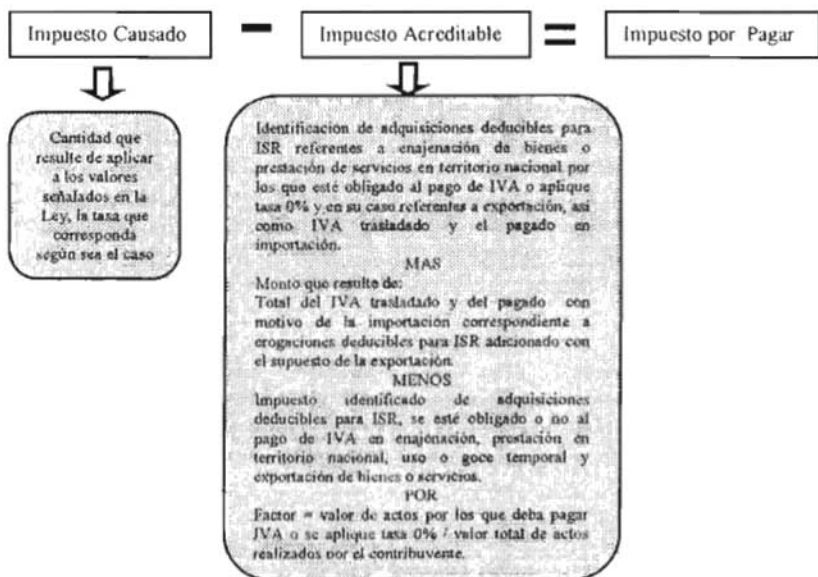
El procedimiento de determinación del impuesto acreditable descrito en esta publicación es más completo y ordenado que el procedimiento de la publicación anterior; en virtud de que, en aquella únicamente se señalaba como impuesto acreditable el impuesto que le hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio que él hubiese pagado con motivo de la importación, e infería de manera indirecta la identificación de bienes por los que se obligaba al pago del IVA, situación que generaba confusión y en muchas ocasiones inequidades y maniobras de elusión fiscal por parte de los contribuyentes exentos.

No obstante el orden y minuciosidad del procedimiento regulado en la publicación de 1999 vigente a partir del 1º de enero de 2000, es importante mencionar que la nueva mecánica de acreditamiento resulta por demás compleja e igualmente violatoria de los

<sup>479</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999.

principios tributarios de equidad y proporcionalidad; en virtud de que, además de resultar complicado el procedimiento debido a la serie de etapas o pasos que el contribuyente tiene la obligación de aplicar, continúa regulando el mismo criterio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado inconstitucional al tratar de manera desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación de hecho, como lo son los contribuyentes que realicen sólo actividades gravadas y los contribuyentes que efectúen actividades combinadas, supuesto que se analiza a detalle en el Capítulo Sexto de este trabajo de investigación

### PRESENTACIÓN ESQUEMÁTICA DEL NUEVO PROCEDIMIENTO DE ACREDITAMIENTO VIGENTE A PARTIR DEL EJERCICIO DE 2000:



4 Del primer párrafo de la fracción I, se deroga lo relativo a los bienes estrictamente indispensables como requisito de deducibilidad del impuesto, y únicamente la parte referida al acreditamiento de las erogaciones parcialmente deducibles para efectos del ISR, es eliminada del primer párrafo de la fracción I del artículo 4º de la LIVA, para quedar como segundo párrafo del artículo 4º vigente a partir del 1º de enero de 2000

5 El segundo párrafo de la fracción I de este numeral, consistente en el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente con motivo de la importación de bienes o servicios, permaneció inmutable desde su publicación en 1978, en su entrada en vigor el 1º de enero de 1980 hasta el 31 de diciembre de 1999 y optativamente hasta el 31 de marzo de 2000 de acuerdo con el artículo séptimo transitorio del "Decreto de la Ley que reforma,

adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales” publicada el 31 de diciembre de 1999, en que se reforma radicalmente el precepto en comento y este segundo párrafo es derogado como tal, a efecto de que su contenido quedara inmerso dentro del primer párrafo de las fracciones I y II del artículo 4º vigente a partir del 1º de enero de 2000.

6. El tercer párrafo de la fracción I, consistente en el acreditamiento de inversiones o gastos en periodos preoperativos, únicamente es cambiado de orden y se convierte de tercer párrafo de la fracción I en tercer párrafo del actual artículo 4º. Es necesario aclarar, que esta conversión es únicamente estructural ya que su contenido permanece de manera idéntica.

7. El cuarto párrafo de la fracción I es aparentemente derogado porque en realidad este apartado se encuentra inmerso en el texto del segundo párrafo del actual artículo 4º vigente a partir del 1º de enero de 2000, en el que se manifiesta lo relativo a la identificación de los actos y actividades causantes de IVA durante el nuevo mecanismo de acreditamiento. Este apartado establece todo un procedimiento de identificación de los actos por los que se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado detallando la identificación de las actividades que generan el tributo.

8. El contenido del quinto párrafo de la fracción I del entonces artículo 4º, referente al acreditamiento de bienes y servicios identificados con la exportación, pasa con sus respectivas modificaciones a integrar el párrafo cuarto del artículo 4º vigente a partir de 2000.

9. El sexto párrafo de la fracción I que regulaba el destino del impuesto trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino fuera otorgarlos para el uso o goce temporal, pasa a formar parte del quinto párrafo del actual artículo 4º de la LIVA.

10. La fracción II del artículo 4º, es reformada en la publicación del 31 de diciembre de 1999 en que de ser fracción II se convierte en inciso a) del actual artículo 4º como requisito adicional del impuesto acreditable, conservándose en esencia de manera idéntica desde el texto publicado en 1983.

11. La fracción III del artículo 4º es modificada de nueva cuenta el 31 de diciembre de 1999 en que de manera idéntica se convierte de fracción III en inciso b) del actual artículo 4º, ahora como requisito adicional del impuesto acreditable.

12. La fracción IV del entonces artículo 4º se convierte de manera intacta en inciso c) del actual precepto.

13. El antepenúltimo párrafo permanece de manera idéntica en cuanto orden estructural y contenido; en tanto que, el último párrafo es modificado sólo en cuanto a la redacción para permanecer en el mismo sentido y orden que en la publicación vigente a partir de 2000.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

En atención a la exposición de motivos relativa a las modificaciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenidas en la iniciativa de Ley publicada el 31 de diciembre de 1999 con entrada en vigor el 1º de enero de 2000, se establece que derivado del "...esfuerzo para fortalecer la recaudación y lograr con ello un financiamiento sano del gasto público, parte importante lo constituye la simplificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, el fortalecimiento de la certeza jurídica de las disposiciones y la continua adecuación del marco legal a las condiciones cambiantes del entorno económico."<sup>480</sup>

Por ello, las propuestas contenidas en la Iniciativa, introducen adecuaciones técnicas cuyo único objetivo es hacer más eficiente y equitativo al sistema tributario mexicano, otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes aclarando el alcance y contenido de diversas normas y fortalecer el marco legal que hace posible la lucha contra la evasión y elusión fiscales.<sup>481</sup>

De acuerdo con las medidas propuestas para simplificar el sistema fiscal y mejorar la seguridad jurídica del contribuyente se propone reformar el mecanismo de acreditamiento, para lo cual se establece que en las reformas aprobadas en diciembre pasado se instauró una nueva mecánica de acreditamiento del impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes y el propio impuesto por ellos pagado en importaciones. Este nuevo esquema establece que el acreditamiento se realice en función de un factor de prorrateo determinado de acuerdo al valor de los actos gravados con relación al valor total de los actos realizados por el contribuyente.<sup>482</sup>

Asimismo, la exposición de motivos establece que "...la nueva mecánica impide el sobreacreditamiento que de este gravamen venían aplicando los contribuyentes que realizan actos gravados y actos exentos del impuesto al valor agregado y disminuye el margen de evasión y elusión fiscales. Sin embargo, se ha detectado que contiene algunas imprecisiones técnicas."<sup>483</sup>

Por lo cual, en esta iniciativa "se propone una adecuación al mismo esquema, estableciendo la identificación y acreditamiento del impuesto que le sea trasladado a los contribuyentes en la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados, que se relacionen con la enajenación o prestación de servicios por la que se esté obligado al pago del impuesto. Igualmente, podrán identificar y acreditar el impuesto correspondiente a sus adquisiciones, gastos e inversiones que se destinen a la exportación de bienes."<sup>484</sup>

---

<sup>480</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos del Decreto de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.

<sup>481</sup> *Ibidem.*

<sup>482</sup> *Ibidem.*

<sup>483</sup> *Ibidem.*

<sup>484</sup> *Ibidem.*

Lo anterior implica que el esquema de prorrateo sólo aplique para el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente, que no se pueda identificar de manera exclusiva con actos gravados ni con actos por los que no se esté obligado al pago del impuesto. En este sentido, también se propone adecuar el factor de prorrateo para hacerlo neutral, excluyendo de la base para su cálculo el valor de diversos actos o actividades que no corresponden a las actividades propias de los contribuyentes, haciendo la salvedad respecto del sistema financiero, toda vez que para este sector los actos o actividades que se excluyen sí corresponden a actividades preponderantes de los integrantes de este sector.<sup>485</sup>

Como "...complemento de ello, se propone un ajuste en la determinación del factor que lo haga neutral, impidiendo la sobrestimación o subestimación del mismo, según beneficie o no al contribuyente, eliminando así los márgenes de maniobra en perjuicio del fisco federal."<sup>486</sup>

Las razones antes expuestas fueron los motivos que propiciaron la aprobación de lo que fue llamado la nueva mecánica de acreditamiento, lo que marcó el parteaguas de este procedimiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; toda vez que, desde su aprobación en 1978 había permanecido en el mismo sentido, incluyendo las diversas reformas que se generaron a través de los años, y es precisamente con la reforma del 31 de diciembre de 1998 cuando se rompe con la estructura que venía manejándose para establecer un nuevo mecanismo a través de una serie de reglas que complicaron su determinación, además de resultar violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad, tal y como se demuestra en los capítulos siguientes de este trabajo de investigación.

De ahí que, no obstante que los fines señalados con anterioridad son importantes, también sea importante enfatizar que los fines recaudatorios no justifican la inconstitucionalidad del precepto en virtud de que se debe de armonizar la constitucionalidad de la ley con la finalidad del Estado.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 2000.

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	31/XII/2000
<b>TEXTO</b>	"ARTÍCULO 4° ... I ... ... ... ... II. ... ... III. ... ... ... a)- j) ... ... IV. ... ...

<sup>485</sup> *Ibidem.*

<sup>486</sup> *Ibidem.*

	<p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>a) Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/III/2001 a la fecha, lo anterior de acuerdo con el artículo sexto transitorio publicado en el D.O.F. del 31/XII/2000).</p> <p>b) Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2001 al 30/XIII/2002).</p> <p>c) ...</p> <p>El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escindida. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2001 a la fecha).</p> <p>...<sup>487</sup></p> <p>...</p>
--	---

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

El inciso a) del artículo 4º vigente a partir del 1º de enero de 2000 es reformado de nueva cuenta el 31 de diciembre de ese mismo año para adicionar lo relativo a la opción de emplear como comprobante fiscal el cheque nominativo para abono y cuenta del beneficiario referente al pago de erogaciones, siempre y cuando sea cheque original devuelto por la institución de crédito y cumpla con los requisitos señalados por el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación. Dicha modificación entra en vigor a partir del 1º de marzo de 2001, según el artículo sexto transitorio.

Dicha incorporación, se considera clara y acorde con el texto e intención del legislador manifestada en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el sentido de ser congruentes y evitar contradicciones entre los diversos numerales que integran un mismo texto legislativo.

Asimismo, el inciso b) del artículo 4º de LIVA se vuelve a reformar el 31 de diciembre de 2000 a efecto de suprimir solamente "la sección III del Capítulo VI del Título IV" de los numerales de la LISR mencionados en dicho inciso para quedar textualmente como en la

<sup>487</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 2000.



publicación original del 26 de diciembre de 1990 en que es incorporado este requisito en la entonces fracción III del artículo 4º de la LIVA.

El último párrafo del artículo 4º contempla desde su publicación a la fecha el derecho personal del acreditamiento con algunas modificaciones respecto a su excepción en la fusión y escisión de sociedades que desde su última reforma en 1995, ha permanecido casi intacto en cuanto a su contenido para ser únicamente reordenado el 31 de diciembre de 2000, en el sentido de que debido a las constantes reformas fiscales se modifica únicamente la ubicación del numeral del Código Fiscal de la Federación a que hace referencia el párrafo en comento, sin alterar su esencia y seguir en vigencia como penúltimo párrafo del actual artículo 4º de la Ley en estudio.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

La exposición de motivos contenida en la iniciativa del Decreto que reforma diversas Disposiciones Fiscales publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 2000 establece que "el sistema tributario, además de cumplir su objetivo principal consistente en asegurar ingresos públicos suficientes para financiar niveles adecuados de gasto, debe otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y adecuarse a los cambios en el entorno económico del país, al tiempo de contener estructuras simplificadas y mecanismos efectivos de combate a la evasión y elusión fiscales."<sup>488</sup>

En este sentido, las adecuaciones que contiene la Iniciativa se dividen en: a) Medidas de seguridad jurídica y promoción del cumplimiento voluntario; b) Medidas para adecuar las disposiciones fiscales al entorno económico; y c) Medidas para combatir la evasión y elusión fiscales.<sup>489</sup>

En cuanto a las medidas de seguridad jurídica y promoción del cumplimiento voluntario, "...se plantea incorporar diversas disposiciones que han venido solicitando los contribuyentes para facilitar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, sin que ello implique una pérdida de control para la autoridad respecto del correcto cumplimiento de las mismas."<sup>490</sup>

Respecto a la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la exposición de motivos "...establece la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales o trimestrales, según se trate de contribuyentes grandes o pequeños..."<sup>491</sup>

Asimismo, "la misma Ley dispone que cuando una empresa se escinde, tanto ella como las escindidas, deberán hacer pagos provisionales en los mismos periodos en que se venían

<sup>488</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Decreto de Ley que reforma diversas Disposiciones Fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2001, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.

<sup>489</sup> *Ibidem*.

<sup>490</sup> *Ibidem*.

<sup>491</sup> *Ibidem*.

efectuando antes de la escisión, en lo sucesivo. En el caso de la sociedad que surja con motivo de la fusión, la Ley establece que ésta efectuará los pagos en los mismos plazos en que los efectuaba la sociedad que le hubiera aportado activos en mayor cuantía."<sup>492</sup>

Lo anterior implica que si una gran empresa se escinde en pequeñas, éstas tendrán que hacer pagos mensuales, lo que genera inequidad con relación a otras empresas del mismo tamaño. La misma inequidad se observa en el caso de fusión de sociedades, ya que los pagos provisionales se deben efectuar en los mismos períodos en que los que los venía haciendo la sociedad que aportó los activos de mayor cuantía.<sup>493</sup>

En virtud de lo antes expuesto, se propone "...establecer en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que la obligación de efectuar pagos provisionales en los mismos períodos en que venía haciéndolo la escidente o la fusionante, sólo aplica en el ejercicio en que se verifica la escisión o la fusión. Para los ejercicios siguientes, los pagos provisionales se harán en los períodos que correspondan en los términos de la Ley."<sup>494</sup>

De igual forma, la exposición de motivos señala que las reformas propuestas son con el objeto de combatir la evasión y elusión fiscales y a efecto de que los esfuerzos por mantener y fortalecer la carga tributaria sean continuos, ya que existen contribuyentes que aprovechando imprecisiones en la legislación, reducen el pago de sus impuestos, además de que, de no combatir estas prácticas oportunamente conllevaría a una pérdida gradual de ingresos fiscales. Así, con base en el análisis que continuamente se realiza de la aplicación del sistema fiscal, se han detectado espacios que pueden conducir a una pérdida recaudatoria, mismos que se busca limitar con las medidas planteadas.<sup>495</sup>

Los motivos antes expuestos, demuestran que la reforma para este ejercicio fue únicamente a efecto de precisar los períodos en que deberían de efectuarse los pagos respecto a la determinación del impuesto tratándose de la escisión y fusión de sociedades, lo anterior con el objeto de evitar inequidades y el cumplimiento voluntario en el pago del impuesto.

**LA DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002  
PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001.**

<b>ARTICULO</b>	Artículo Séptimo Transitorio, fracción II
<b>PUBLICACIÓN</b>	31/XII/2001
<b>TEXTO</b>	"ARTICULO SÉPTIMO TRANSITORIO. Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se entenderá lo siguiente:  I. En sustitución de lo previsto en los artículos 11, 17, 22 y demás correlativos de la Ley, el impuesto se causará en el momento que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2002 al 31/XII/2002).

<sup>492</sup> *Ibidem.*

<sup>493</sup> *Ibidem.*

<sup>494</sup> *Ibidem.*

<sup>495</sup> *Ibidem.*

II. Para efectos del artículo 4º, el acreditamiento sólo procederá cuando el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado y, en su caso, las adquisiciones efectivamente pagadas. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2002 al 31/XII/2002).**

III. Tratándose de la retención a que se refiere el artículo 1-A de la Ley, el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en que se pague el precio o contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2002 al 31/XII/2002).**

IV. --  
 Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considerará que el valor de la operación, así como el valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2002 al 31/XII/2002).**

--  
 -- " 496

#### A. ANÁLISIS DE LA REFORMA:

A partir del 1º de enero de 2002 entra en vigor la reforma efectuada a la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, situación que fue ampliamente criticada; en primer lugar, por la falta total de técnica legislativa al aprobar una reforma de Ley mediante otra Ley; y en segundo lugar, porque tal modificación estaría vigente únicamente durante el ejercicio del 2002. Sin embargo, dichas alteraciones fueron respetadas durante ese ejercicio e incorporadas posteriormente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir de 2003.

La reforma al artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, objeto de análisis en el presente apartado, consistió en la incorporación de la base "flujo de efectivo" al señalarse que el acreditamiento sólo procederá cuando el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado.

Es importante mencionar que el establecimiento de la base "flujo de efectivo" se presentó por primera vez en materia del impuesto al valor agregado con la reforma publicada el 26 de diciembre de 1990, regulado como fracción III del artículo 4º de la LIVA, y posteriormente como inciso b) del párrafo séptimo de dicho numeral a partir del 31 de diciembre de 1999, pero únicamente operaba tratándose de honorarios, régimen simplificado y pequeños contribuyentes; para después ampliarse a todos los actos y actividades gravados por el IVA a partir del 1º de enero de 2002.

<sup>496</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 2001.

Con la reforma en comento, la base del acto o actividad gravada como tal no tiene cambios, lo que varía es el momento de causación del impuesto; toda vez que, al regirse por la base "flujo de efectivo" el impuesto únicamente se causará al momento en que efectivamente sea pagado, trasladado, retenido y enterado el gravamen.

En ese tenor, la base de los actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado continúa siendo la misma que se regulaba desde la publicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; es decir, permanece la "base tradicional" del impuesto consistente en el valor del precio o contraprestación pactadas, además de las cantidades que se carguen por concepto de otros impuestos, derechos, viáticos, reembolsos, intereses normales y moratorios, etc.<sup>497</sup>

Por lo que, a partir de 2002 se regula en la Ley del Impuesto al Valor Agregado dos bases: la "base tradicional", consistente en el valor del acto o actividad gravada; y la base "flujo de efectivo" consistente en el momento de causación del impuesto.

Hasta antes de la reforma del 31 de diciembre de 2001 el momento en que el impuesto al valor agregado se causaba era el siguiente:

1. Se considera que se efectúa la enajenación de bienes en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes: a) se envíe o se entregue materialmente el bien al adquirente; b) se pague total o parcialmente el precio; c) se expida el comprobante que ampare la enajenación.<sup>498</sup>
2. En la prestación de servicios se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que: a) se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste; b) se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada; c) lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas.<sup>499</sup>
3. Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que: a) se cobren; b) sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicha actividad; c) se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada; d) lo que suceda primero y sobre el monto de cada una de ellas.<sup>500</sup>
4. En la importación de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, el impuesto se causa en el momento en que: a) se aprovechen en territorio nacional; b) se pague total o parcialmente la contraprestación; c) se expida el documento que ampare la operación.<sup>501</sup>

Situación que es modificada a partir de la reforma vigente durante el ejercicio de 2002, en que el momento de causación del impuesto será cuando efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

<sup>497</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, México, 2001, artículos 12, 18, 23 y 27.

<sup>498</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, México, 2001, artículo 11.

<sup>499</sup> *Idem.*, artículo 17.

<sup>500</sup> *Idem.*, artículo 22.

<sup>501</sup> *Idem.*, artículo 26.

Al respecto es importante mencionar que la base "flujo de efectivo" no opera en la importación de bienes tangibles, manteniéndose los momentos de causación anteriores a la reforma en estudio referida en estos supuestos; de igual forma, en la exportación se aplica sólo para efectos de la procedencia de la devolución del impuesto acreditable condicionándose a la existencia de una transferencia electrónica o previo pago, ya que el momento de causación del impuesto en la exportación de tangibles es acorde a la legislación aduanera.

Lo anterior, trae como consecuencia que pese a que la base del acto o actividad sea la misma, ésta se ve alterada por el momento de causación; es decir, lo efectivamente pagado estará en función del precio o contraprestación pactada. Por lo que, los demás componentes de la "base tradicional" como la expedición del comprobante, la exigibilidad de la contraprestación o la entrega material del bien quedan excluidos automáticamente con la regulación de la base "flujo de efectivo".

De ahí que, con dicha reforma se pretenda equiparar el objeto del gravamen "valor agregado" como término netamente económico consistente en "... el aumento de valor que los bienes o servicios adquieren durante el proceso de producción ocurrido en el ámbito del núcleo de la empresa o, en general, en los sujetos de la actividad económica productiva,"<sup>502</sup> independientemente del método de cálculo empleado (adición, sustracción, etc.), con la base del impuesto. Es decir, el valor o cantidad monetaria que se agrega al bien o servicio durante el proceso de producción o distribución del bien, se equipara a la base del impuesto al incorporarse la base "flujo de efectivo" debido a que el impuesto se causará únicamente cuando se obtenga dicha cantidad monetaria.

De igual forma, con dicha reforma se incorpora la base "flujo de efectivo" para la causación del impuesto en a los numerales 1-B, 11, 17 y 22 de dicha Ley, y tratándose de la retención a que se refiere el artículo 1-A, el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en que se pague el precio o contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado. Lo anterior, a efecto de ser congruentes con el sentido de las modificaciones incorporadas.

Cuando el pago del precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se efectúe mediante cheque, se considerará que el valor de la operación, así como el valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo.

Por lo que, se presume que los títulos de crédito distintos del cheque constituyen una garantía de pago, y en estos casos se entenderá recibidos ambos conceptos cuando efectivamente sean cobrados o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando sea en procuración.

Tratándose de vales o tarjetas electrónicas recibidas por los contribuyentes con motivo de la realización de los actos o actividades gravadas, respecto de los cuales corresponda a

<sup>502</sup> Cosciani, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, 1969, p. 62.

un tercero la obligación de pago, se considerará que el valor de dichas actividades, así como el impuesto al valor agregado correspondiente fueron efectivamente pagados en la fecha en que dichos documentos, vales o tarjetas sean recibidos o aceptadas por el contribuyente.

Finalmente, el mismo artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, deja sin efectos, en lo conducente, las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se opongan a lo previsto en este artículo.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

La exposición de motivos a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 2002, a través de la cual se efectuaron diversas modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que en virtud de que "los ingresos que obtiene el Gobierno Federal permiten sufragar los gastos que realiza para el cumplimiento de las responsabilidades que tiene encomendadas; y que si bien, ...las necesidades por servicios públicos son, en principio, ilimitadas, todos los países del mundo requieren identificar los aspectos prioritarios a atender. Bajo estas restricciones se fijan, consecuentemente, las cargas tributarias y la estructura fiscal que servirá de base para recaudar los ingresos correspondientes."<sup>503</sup>

Asimismo, establece que "la estructura fiscal y los niveles de carga impositiva deben guardar correspondencia con la situación económica del país. Así deben estar diseñados para generar recursos suficientes para hacer frente a las necesidades antes señaladas, ser equitativos y proporcionales y ser eficientes, en el sentido de producir las menores distorsiones sobre las actividades productivas."<sup>504</sup>

De ahí que, "el esfuerzo permanente y substancial en el fortalecimiento de una recaudación dinámica que apoye la estabilidad económica sin desincentivar el crecimiento de la planta productiva del país, la búsqueda de nuevos esquemas de redistribución del ingreso tributario que proyecten el potencial económico regional hacia el desarrollo integral de la nación y la necesidad de asignar el gasto público con equilibrio y selectividad, fueran los objetivos que inspiraron la Iniciativa de Nueva Hacienda Pública Distributiva presentada por el Ejecutivo a mi cargo en abril de 2001..."<sup>505</sup>

Por lo que, como resultado de intensos procesos de análisis y discusión, se somete a consideración la modificación de una serie de disposiciones fiscales como la Ley del Impuesto sobre la Renta y diversas reformas a las leyes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado; asimismo, se

---

<sup>503</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, vigente a partir del 1º de enero de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001.

<sup>504</sup> *Ibidem*.

<sup>505</sup> *Ibidem*.

establecieron los impuestos sustitutivo del crédito al salario y a la venta de bienes y servicios suntuarios.<sup>506</sup>

Con lo anterior, se pretende que el impuesto sobre la renta de nuestro país se transforme en un gravamen competitivo en el ámbito internacional, que contiene una distribución más uniforme de la carga fiscal que enfrenta el sector empresarial, al tiempo de contener instrumentos bien orientados para fortalecer la inversión en activos productivos, acrecentar la infraestructura nacional y fomentar el desarrollo equilibrado de nuestro país.<sup>507</sup>

Por su parte, en el impuesto al valor agregado, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, se establece un esquema de flujo de efectivo, que hace al gravamen más neutral al llevar el pago del mismo al momento de la obtención del ingreso, eliminando con ello los costos financieros que enfrentaban los proveedores de la industria nacional y simplificando la mecánica de pago de dicha contribución.<sup>508</sup>

Los motivos antes expuestos establecen las razones de las diversas modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y otras disposiciones fiscales, manifestándose la trascendencia de incorporar el flujo de efectivo en el sistema de determinación del impuesto; ya que con base en la exposición de motivos, dicha incorporación fue con la intención de lograr la neutralidad del gravamen, además de eliminar los costos financieros que se generaban al tener la obligación de enterar el impuesto aunque no se hubiera percibido efectivamente el ingreso.

Sin embargo, los argumentos de la modificación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado no justifican la falta de técnica legislativa de que adolece la reforma en comento por haberse efectuado a través de una Ley diversa a la LIVA con vigencia de un sólo ejercicio.

#### REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PUBLICADA EN 2002.

<b>ARTÍCULO</b>	Artículo 4°
<b>PUBLICACIÓN</b>	30/XII/2002
<b>TEXTO</b>	<p>"ARTÍCULO 4° ...</p> <p>I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe. (Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).</p>

<sup>506</sup> *Ibidem.*

<sup>507</sup> *Ibidem.*

<sup>508</sup> *Ibidem.*

Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el mes de calendario de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior efectuadas, en el mes de calendario de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el mes de calendario de que se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II que antecedan y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que se hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte en el mes de calendario de que se trate, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en los siguientes párrafos. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año de calendario. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

Durante el año de calendario en el que los contribuyentes inicien las actividades por las que daban pagar el impuesto que establece esta Ley y en el siguiente, el factor aplicable en cada uno de los meses de dichos años se calculará considerando los valores mencionados en el párrafo anterior, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en que se iniciaron las actividades hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable. **(Texto adicionado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el contribuyente no incluirá en los valores antes señalados **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

a)

b) Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**



c) -j) ...

...

IV. El monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable del mes de calendario de que se trate. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

...

El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

...

El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior en el mes de calendario de que se trate, se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el mes que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley. El resultado que se obtenga será el monto que se podrá adicionar en los términos de la fracción III, primer párrafo de este artículo, hasta agotar el monto del impuesto al valor agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

...

a) ...

b) Que el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

c) Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1º-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. **(Texto reformado en esta publicación con vigencia del 01/I/2003 a la fecha).**

...+509

...

## A. ANÁLISIS DE LA REFORMA.

La reforma al artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada el 30 de diciembre de 2002, para estar en vigencia del 1º de enero de 2003 a la fecha, consistió en la incorporación de la base "flujo de efectivo" que había sido incorporada a la LIVA a través del artículo séptimo transitorio de la Ley del Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002; además de la modificación del periodo de determinación del impuesto sustituyendo lo relativo a los pagos provisionales, a su respectivo ajuste y a los pagos del ejercicio de que se trate, por los pagos mensuales con el carácter de definitivos. Pero manteniéndose esencialmente el mismo contenido y sentido del mecanismo de acreditamiento vigente desde el 1º de enero de 2000.

Las modificaciones realizadas al artículo 4º de la LIVA fueron en el siguiente tenor:

1. Se reforman parcialmente los párrafos primero y segundo de las fracciones I, II y III; la fracción IV; así como los párrafos cuarto y sexto del multicitado artículo 4º; todos ellos únicamente con el objeto de sustituir lo relativo a los períodos por los que se determinan los pagos provisionales, sus respectivos ajustes y los pagos del ejercicio, por la determinación mensual del impuesto. Además de modificar los numerales de la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se hace referencia en dichos apartados, por los preceptos actualizados de dicha Ley.
2. Se reforma el tercer párrafo de la fracción III referente a la determinación del factor de acreditamiento en el sentido de ajustar el cálculo de dicho procedimiento al valor de los actos o actividades correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes en que se determina el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades de dicho año de calendario. Por lo que, el factor de acreditamiento vigente a partir del ejercicio de 2003 ya no será determinado por períodos.
3. Se adiciona un cuarto párrafo a la fracción III del artículo 4º de la LIVA a efecto de regular la determinación del factor de acreditamiento tratándose de contribuyentes que inicien actividades por las que se deba pagar el impuesto, y que por consiguiente, no tengan referencia del valor de actos o actividades realizadas en el año de calendario inmediato anterior.
4. Con la adición antes expuesta, el antes párrafo cuarto se convierte en párrafo quinto de dicha fracción; además de reformarse parcialmente el inciso b) de dicho apartado únicamente con el fin de actualizar el numeral de la Ley del Impuesto sobre la Renta a que hace referencia.
5. Se reforma el inciso b) del párrafo séptimo del artículo 4º en estudio en el sentido de incorporar lo relativo a la base "flujo de efectivo" al impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes por todos los actos o actividades por los que se cause el impuesto.
6. Así también, se reforma el inciso c) de dicho párrafo séptimo con el objeto de incorporar la excepción prevista en la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, referente a que las personas morales que cuenten con Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX), así como la industria maquiladora, no estarán obligadas a enterar el impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme a los plazos y términos establecidos en la Ley, sino que podrán considerar como impuesto acreditable el impuesto que les trasladaron y retuvieron; siempre y cuando, se adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales, además de haber efectuado la retención del impuesto que a su vez se les hubiese retenido.

Después de haber efectuado el análisis evolutivo del artículo 4° de la LIVA, se observa que no obstante la transformación que ha sufrido el precepto en estudio a través de los años, en la actualidad permanece esencialmente en el mismo sentido lo referente al acreditamiento parcial del impuesto (regla prorata); a pesar de que, el cuarto párrafo de la fracción I vigente durante el ejercicio de 1999 que contemplaba la fórmula en comento, fue declarado inconstitucional por el Poder Judicial de la Federación; y como consecuencia de los graves problemas que ello provocaba, se establece un nuevo mecanismo de acreditamiento a partir del ejercicio de 2000, el cual permanece esencialmente en vigor a la fecha, pero que igualmente son considerados inconstitucionales algunos aspectos de dicho procedimiento por violentar los principios constitucionales en materia tributaria, tal y como se analiza en el Capítulo Sexto de la presente investigación.

## B. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

La exposición de motivos a las diversas reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, establece que éstas son con la finalidad de mantener los beneficios para el contribuyente respecto del "sistema de flujo de efectivo" establecido a través del artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 2002.

De ahí que, el legislador establezca que "...las modificaciones que se proponen únicamente tienen por objeto dar seguridad jurídica a los contribuyentes por lo que hace a la causación del impuesto con base en el flujo de efectivo, simplificar su cálculo al eliminar la determinación del impuesto por ejercicios fiscales y el ajuste semestral, así como establecer el tratamiento aplicable a las enajenaciones de bienes que realizan empresas que cuentan con programas de maquila o de importación temporal para producir artículos de exportación, o que cuentan con regímenes similares en los términos previstos por la legislación aduanera."<sup>510</sup>

De acuerdo con lo anterior, el Congreso de la Unión aprobó para el ejercicio fiscal de 2002 diversas disposiciones transitorias en la Ley de Ingresos de la Federación, aplicables al Impuesto al Valor Agregado, referidas fundamentalmente a la causación y acreditamiento del impuesto sobre el sistema conocido como "flujo de efectivo".

Siendo que, las razones que se dan al respecto radican en que "...la conveniencia de sustituir el esquema vigente de cálculo del impuesto por el sistema de flujo de efectivo, surgió de la necesidad de evitar una complejidad adicional a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, al tener que calcular, por un lado, el Impuesto al Valor Agregado sobre la base de devengado y, por el otro, el impuesto sobre la renta con

---

<sup>510</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1° de enero de 2003, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.

base en el esquema de flujo de efectivo previsto para estos contribuyentes en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta."<sup>511</sup>

Asimismo, en la exposición de motivos se señala que es importante considerar que "...el esquema de flujo de efectivo previsto en el artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, no sólo representa un beneficio para las personas físicas con actividades empresariales o profesionales, al hacer congruentes los sistemas de cálculo de ambos impuestos, sino que además su aplicación ha resultado en beneficio de todos los contribuyentes, ya que se reducen sus problemas de liquidez, al no financiar el impuesto como acontecía con las reglas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que estuvieron vigentes hasta el ejercicio anterior, en las que los contribuyentes estaban obligados a pagar el impuesto a pesar de no haber recibido el pago por los actos o actividades realizados."<sup>512</sup>

En efecto, el sistema sobre la base de flujo de efectivo consiste en que el impuesto se causa hasta el momento en el que los contribuyentes efectivamente cobran el precio o contraprestación pactados y hasta por el monto de los mismos y, como consecuencia de ello, el impuesto se traslada cuando los contribuyentes cobran y sobre el monto de lo efectivamente cobrado; por lo tanto, el adquirente acredita el impuesto hasta que paga el impuesto al valor agregado que le trasladan.

De esta forma la obligación de pago surge cuando se da la percepción efectiva del precio pactado y demás cantidades que se cobren al adquirente, a quien recibe el servicio, o a quien use o goce temporalmente el bien; por el contrario, la persona a quien se le efectúa el traslado, únicamente lo podrá acreditar hasta que efectivamente pague la contraprestación y hasta por el monto del impuesto efectivamente trasladado, no obstante que con anterioridad al pago hubiese recibido el comprobante de la operación.

Además de los beneficios mencionados, la exposición de motivos también establece que "...este esquema es más justo y equitativo, puesto que se vuelve neutral frente a las políticas de comercialización y cobro que las empresas otorgan a sus clientes, considerando que el impuesto se paga, en todos los casos, hasta la percepción efectiva del cobro. Así mismo, el sistema de flujo de efectivo en el impuesto al valor agregado ha simplificado su cálculo para los contribuyentes, lo que a su vez redundará en un mejor control y fiscalización por parte de las autoridades fiscales."<sup>513</sup>

En atención a lo anterior, se establece que "con la finalidad de mantener los beneficios que representa para los contribuyentes el esquema de flujo de efectivo actualmente previsto en la Ley de Ingresos de la Federación, se considera indispensable que se incorporen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado tales disposiciones, con lo cual se otorgaría mayor seguridad jurídica a los contribuyentes."<sup>514</sup>

---

<sup>511</sup> *Ibidem.*

<sup>512</sup> *Ibidem.*

<sup>513</sup> *Ibidem.*

<sup>514</sup> *Ibidem.*

Por otra parte, dentro de la Iniciativa en comento también se propone que el período de cálculo del impuesto se realice únicamente en forma mensual y no anual como se venía manejando en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el fin de permitir un mejor control del impuesto, al eliminarse los pagos provisionales, convirtiéndolos en pagos definitivos.

En este sentido se señala que, "...con las modificaciones relativas a la periodicidad mensual en el pago del impuesto, los contribuyentes se verían beneficiados con la simplificación del cálculo del propio impuesto, en virtud de que, en congruencia con dicha modificación, se suprime la declaración anual del impuesto al valor agregado, así como el complejo cálculo del ajuste semestral que las empresas están obligadas a determinar, ya que resultaría innecesario, pues ahora cada pago mensual sería definitivo."<sup>515</sup>

En la iniciativa de reforma se menciona, que respecto a las operaciones realizadas por maquiladoras de exportación y empresas con programas de importación temporal para producir artículos de exportación, se considera necesario modificar diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el propósito de otorgar seguridad jurídica en el tratamiento aplicable a esas operaciones.<sup>516</sup>

Por lo que, "las enajenaciones de bienes entre empresas que cuenten con los programas mencionados estarán afectas al pago del impuesto, pero para evitar el efecto financiero que el traslado de dicho impuesto representaría en las empresas adquirentes, se establece la obligación para éstas de efectuar una retención por el monto total del impuesto que se les traslada."<sup>517</sup>

De ahí que, "las empresas que hayan efectuado la retención y que a su vez les retengan dicho impuesto, o bien, realicen la exportación de los bienes, podrán considerar como impuesto acreditable, el impuesto que les trasladaron y retuvieron, aún cuando no se haya enterado; cuando en el cálculo del impuesto mensual resulte saldo a favor, los contribuyentes podrán obtener la devolución inmediata de dicho saldo disminuyéndolo del monto del impuesto retenido por las operaciones realizadas en el mismo período y hasta por dicho monto. Cabe mencionar que este tratamiento se hace extensivo a las empresas que tengan un régimen similar a los citados programas."<sup>518</sup>

En consecuencia, de los motivos antes expuestos se desprende que la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada el 30 de diciembre de 2002, fue únicamente con la intención de acoger las modificaciones antes incorporadas al sistema de causación y determinación del impuesto al valor agregado establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación vigente durante el ejercicio de 2002, consistentes únicamente en el establecimiento de la base "flujo de efectivo".

---

<sup>515</sup> *Ibidem.*

<sup>516</sup> *Ibidem.*

<sup>517</sup> *Ibidem.*

<sup>518</sup> *Ibidem.*

Una vez expuestos los motivos que el legislador manifestó a efecto modificar el mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en diversas ocasiones, es importante aclarar que no obstante que muchas de las razones son justificables por cuestiones de bienestar nacional, también resulta cierto que la mayoría de las reformas fueron motivadas por cuestiones únicamente de incrementar la recaudación fiscal y evitar la evasión y elusión fiscales.

Es importante aclarar que con la reforma de 2003, el mecanismo de acreditamiento permaneció intacto; es decir, durante el ejercicio de 2004, el artículo 4° no sufrió modificación alguna por lo que se mantuvo el mismo procedimiento, sino hasta el 1° de enero de 2005 cuando se incorpora el sistema de identificación de inversiones dejando la opción al contribuyente de seguir aplicando el procedimiento vigente en 2004; además que a partir del 7 de junio de 2005, el contenido del artículo 4° se convierte en artículo 5°.

En atención a lo expuesto, se considera que muchas de las reformas efectuadas a la mecánica de acreditamiento adolecen de técnica jurídica y son inconstitucionales por faltar a los principios constitucionales en materia tributaria, además de afectar gravemente al contribuyente, tal y como se detalla en el Capítulo Sexto de este trabajo de investigación.

#### IV. Bibliografía del capítulo.

- CALVO NICOLAU, Enrique, *Comentarios a la Reforma Fiscal 2001*, Temis, México, 2001.
- COSCLANI, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, 1969.
- GARCÍA LEPE, Carlos y Ricardo Hernández Salcedo, *Acreditamiento, Devoluciones y Compensaciones en el Impuesto al Valor Agregado*, Indetec, México, 1994.
- MARTÍN GRANADOS, María Antonieta, *Nuevo Consultorio Fiscal*, “Nueva Ley del IVA”, Fondo Editorial FCA, N° 281, México, 2001.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Javier, *IVA acreditable 2000*, ISEF, 2ª ed., México, 2000.
- PÉREZ INDA, Luis Manuel, *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 12ª ed., México, 2001.
- \_\_\_\_\_, *El nuevo sistema de acreditamiento del IVA*, ISEF, México, 2000.

#### LEGISLACIÓN CONSULTADA

- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2000
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2002.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004.
- *Ley General de Sociedades Mercantiles*, 56ª ed., Porrúa, México, 2001

#### DOCUMENTOS LEGISLATIVOS

- Diario Oficial de la Federación publicado el 29 de diciembre de 1978.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1998.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 29 de diciembre de 1978.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1979.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1980.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1982.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1983.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1983.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 26 de diciembre de 1990.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 21 de noviembre de 1991.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 28 de diciembre de 1994.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 27 de marzo de 1995.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 15 de diciembre de 1995.

- Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1996.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 15 de diciembre de 1997.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1998.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1999.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 2000.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 2001.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 2002.
- 
- Diario de los Debates: Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de fecha 8 de diciembre de 1978.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigente a partir del 1° de enero de 1980, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1979.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigente a partir del 1° de enero de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal, vigente a partir del 1° de enero de 1982, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1983, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica Decreto de carácter Mercantil vigente a partir del 1° de enero de 1984, publicada en el
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, vigente a partir del 1° de enero de 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990.



- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1991.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Activo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, vigentes a partir del 1º de enero de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga las leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, vigentes a partir del 1º de abril de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, vigentes a partir del 1º de enero de 1996, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se reforma la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1º de enero de 1998, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales, vigentes a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos del Decreto de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Decreto de Ley que reforma diversas Disposiciones Fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2001, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, vigente a partir del 1º de enero de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001.

- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1º de enero de 2003, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.

## OTRAS PUBLICACIONES

- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970.
- IJ-UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ª ed., UNAM y Porrúa, México, 1997.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XI, Marzo de 2000, tesis: 2a. XXI/2000.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, Tomo X, Julio de 1999, tesis: XIV.2o.42 A.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo VI, Noviembre de 1997, tesis: 2a. CXXXII/97.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo IX, Marzo de 1992.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XI, Enero de 2000.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000.

## CAPÍTULO TERCERO

### EL MECANISMO DE ACREDITAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

**SUMARIO:** I. Conceptos generales; A. Acreditamiento; B. Impuesto trasladado; C. Impuesto causado; D. Impuesto acreditable; E. Impuesto por pagar; II. El mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado; A. Procedimiento; B. Modalidades; a) Exportación de bienes; b) Inversiones o gastos en periodos preoperativos; c) Enajenación de bienes destinados al uso y goce temporal de actividades exentas; C. Momento en que se efectúa el acreditamiento; D. Los saldos a favor en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; III. Requisitos para efectuar el acreditamiento con base en la Ley del IVA; A. Aspectos formales; B. Análisis comparativo respecto a cada requisito en la Ley del Impuesto al Valor Agregado del período 1998-2004; C. Requisitos de deducibilidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta; 1. Planteamiento del problema en relación con la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 2. Solución; IV. La Retención y el mecanismo de acreditamiento; A. Disposiciones generales; 1. Concepto; 2. Sujetos; 3. Momento de efectuar la retención; 4. Entero y pago; B. Estudio comparativo de la retención en la Ley del Impuesto al Valor Agregado del período 1998-2004; C. La función de la retención y su reconocimiento en el mecanismo de acreditamiento; V. Bibliografía del capítulo.

#### I. Conceptos generales.

Con el objeto de analizar la mecánica de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de precisar la manera en que se regula dicho procedimiento en este ordenamiento respecto a los principios constitucionales en materia tributaria, así como la seguridad jurídica que proporciona la determinación de este impuesto al contribuyente, resulta necesario estudiar los elementos y conceptos manejados por la Ley a efecto de determinar y entender con claridad el mecanismo que circunscribe al impuesto al valor agregado.

La Ley establece de manera específica y tajante algunos conceptos relativos al objeto en estudio, tal es el caso del acreditamiento como concepto legal; sin embargo, la legislación es omisiva respecto al concepto de otros elementos del sistema de acreditamiento como lo es el “impuesto causado”; que si bien es cierto, se encuentra considerado de manera indirecta en la Ley, también es cierto, que no se establece una definición exacta al respecto, por lo que resulta necesario interpretar lo que en la Ley se entiende como tal.

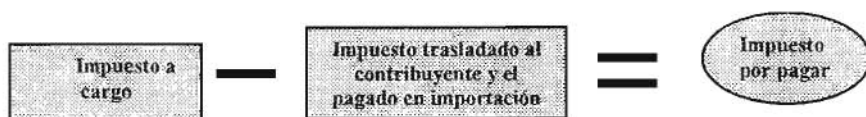
Derivado de lo antes señalado, es que en el presente apartado resulta de gran importancia el estudio de los conceptos generales básicos relacionados con el mecanismo de acreditamiento, a efecto de lograr una mayor comprensión respecto a dicho procedimiento; ya que sin el entendimiento de los mismos, resulta difícil lograr un verdadero alcance respecto a la trascendencia de dicha mecánica. Los conceptos que la Ley de manera directa o enunciativa establece como esenciales son: el acreditamiento, el impuesto trasladado, el impuesto acreditable, el impuesto causado y el impuesto por pagar que a continuación se analizan.

## A. Acreditamiento.

Respecto al mecanismo de acreditamiento, resulta de gran importancia el análisis del concepto de “acreditamiento” desde dos perspectivas: a) como procedimiento de determinación del impuesto y b) como derecho del contribuyente.

Así bien, como se menciona en el capítulo anterior de este trabajo, la mayoría de los doctrinarios en la materia se abstienen de proporcionar un concepto propio de esta figura, basándose sólo en el procedimiento aportado por la Ley al describir el “acreditamiento” de manera idéntica al concepto proporcionado en la misma Ley; de lo anterior, se desprende la carencia de un análisis respecto a la figura del “acreditamiento” como derecho del contribuyente.

La única definición que se tiene de “acreditamiento” es el procedimiento regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al establecer en primer lugar en su artículo 1º, párrafo cuarto, que el contribuyente pagará la diferencia entre el impuesto a su cargo, y el que le hubiese sido trasladado o el que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, siempre y cuando sean acreditables conforme a la Ley.<sup>519</sup>



En segundo término, la misma Ley señala en el artículo 4º, párrafo primero, que “el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso...”<sup>520</sup>.



A esta forma de calcular el IVA, la doctrina le asigna el nombre de “impuesto contra impuesto”, como un tipo de determinación del impuesto al valor agregado a que se hace referencia en el Capítulo Primero de la presente investigación.

Es importante señalar, que de los procedimientos descritos con antelación se puede precisar que la mecánica de acreditamiento cuenta con dos elementos necesarios para su determinación: a) el “impuesto a cargo”, y b) el “impuesto acreditable”, conceptos que se estudian en los siguientes apartados.

<sup>519</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1º, cuarto párrafo.

<sup>520</sup> *Idem*, artículo 4º, primer párrafo.

La primera observación que se realiza respecto al concepto de "acreditamiento", radica en que la Ley únicamente proporciona como concepto de dicha figura el procedimiento mediante el cual es posible determinar el impuesto por pagar; sin embargo, no especifica qué debe entenderse por "derecho de acreditamiento". Es decir, la Ley describe la manera de efectuar el acreditamiento sin precisar su naturaleza para efectos del impuesto al valor agregado.

De igual forma, se hace la observación de que la Ley del Impuesto al Valor Agregado más que regular la figura del acreditamiento, contempla de una manera bastante extensa el procedimiento de determinación de uno de sus elementos, como lo es el "impuesto acreditable", y únicamente destina los párrafos primero y antepenúltimo del artículo 4º, a la figura del acreditamiento como tal; de ahí, que resulte necesaria regulación del "acreditamiento" no sólo como mecanismo de determinación, sino como derecho del contribuyente.

De lo antes expuesto se desprende, que la comprensión del mecanismo de acreditamiento resulta complicado, en virtud de que no se establece de manera clara y precisa en la legislación el concepto de acreditamiento como derecho, sino que únicamente se describe como un procedimiento complicado sin entender la naturaleza del mismo.

Por lo tanto, se propone que el concepto de "acreditamiento" como derecho sea regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal y como se hace en otros supuestos a saber: a) en el artículo 1º, tercer párrafo, se conceptualiza la figura de la traslación; b) en el artículo 3º, último párrafo se establece qué debe entenderse por residentes en territorio nacional; c) en el artículo 5º, último párrafo se señala el concepto de bienes tangibles e intangibles; d) en el artículo 8º, primer párrafo se establece el concepto de enajenación; e) en el artículo 16 se define la prestación de servicios en el país; f) en el numeral 19 se da el concepto de uso y goce temporal de bienes; y g) en el artículo 29, primer párrafo se proporciona el concepto de exportación definitiva.

En conclusión, si bien es cierto que el acreditamiento como mecánica de determinación del impuesto al valor agregado debe estar perfectamente descrito en la Ley, dada la importancia y trascendencia derivada de la funcionalidad de todo tributo respecto a su procedimiento de cálculo; también es cierto, que en atención a ello se debe buscar una mayor claridad y coherencia del acreditamiento como derecho en su regulación, lo anterior a efecto de lograr una mayor comprensión de esta figura como derecho que se ejerce a través de un procedimiento descrito en la misma Ley.

De la falta de precisión respecto a la naturaleza del "acreditamiento", suele cuestionarse si esta figura es un derecho del contribuyente o únicamente un procedimiento a seguir. De acuerdo con el artículo 4º, penúltimo párrafo, el acreditamiento sí es un derecho del contribuyente que se caracteriza por ser personal y por no poder ser transmitido por acto entre vivos.<sup>521</sup>

---

<sup>521</sup> *Idem*, artículo 4º, penúltimo párrafo.

En consecuencia, el acreditamiento es un derecho personal, entendido éste como “la facultad que una persona llamada acreedor, tiene de exigir de otra llamada deudor, un hecho, una abstención o la entrega de una cosa”<sup>522</sup>.

Como es sabido, a todo derecho (entendido como facultad) corresponde una obligación; de ahí que, al aplicar el concepto anterior a la figura del acreditamiento se llegue a afirmar que en el caso concreto y de una manera correlativa, el acreedor será siempre el Estado, que es quien tiene el derecho de exigir el pago de la contribución y que a su vez, tiene la obligación correlativa de respetar el procedimiento establecido en la legislación para la determinación del impuesto.

Sin embargo, así como el Estado tiene el derecho de exigir el pago del impuesto, también el contribuyente (entendido éste como deudor) tiene la obligación de cumplir con dicho pago, que a su vez tiene el derecho de acreditar. Es decir, el contribuyente tiene el derecho a determinar el impuesto que está obligado a pagar, lo que le resulta benéfico, debido a que al aplicar el procedimiento regulado para dicha determinación, éste puede disminuir del impuesto a su cargo aquél que sea deducible para efectos del impuesto sobre la renta, y como consecuencia de ello, no estará obligado a pagar el gravamen que sea acreditable de conformidad con la Ley.

En este sentido, es importante precisar que “...toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual el contribuyente o el fisco, o mediante el acuerdo de ambos, se determine el crédito a pagar; así como poner a disposición de las autoridades hacendarias los métodos que deberán emplearse para determinar si se han pagado correctamente los créditos fiscales.”<sup>523</sup>

En nuestro derecho tributario el contribuyente tiene, por regla general, el derecho a determinar la contribución salvo disposición en contrario, y para que ese derecho pueda efectuarse el legislador ha plasmado en la Ley el sistema o mecánica propia para su cálculo; tal es el caso del impuesto al valor agregado, en el que el contribuyente tiene el derecho personal de determinar el impuesto mediante un mecanismo establecido en la Ley denominado acreditamiento. Lo anterior, de conformidad con el artículo 6º, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece expresamente que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...”;<sup>524</sup> por lo tanto, la regla general es la autodeterminación, que en nuestra legislación se efectúa a través de la declaración voluntaria del impuesto.

Respecto al acreditamiento como mecánica de determinación, se afirma que lo ideal consiste en encontrar sistemas o métodos de determinación del tributo a pagar, que además de rendir el máximo de recaudación, también sean sencillos, económicos y cómodos en su aplicación.<sup>525</sup>

<sup>522</sup> García Máñez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 20ª ed., Porrúa, México, 1972, p. 212.

<sup>523</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 317.

<sup>524</sup> *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 6º, tercer párrafo.

<sup>525</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del...*, op. cit., p. 317.

Derivado de lo antes expuesto, se afirma que el mecanismo de acreditamiento vigente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además de complejo es caro e incómodo de aplicar. Resulta complicado, debido a que sólo está al alcance del técnico, ya que su explicación en la Ley resulta difícil de entender para el contribuyente; derivado de ello, el método no es económico, en virtud de que por su complejidad el contribuyente es obligado a contratar servicios técnicos, por lo que resulta oneroso su cumplimiento, e incómodo por generar molestias innecesarias e inútiles al contribuyente derivadas de las fallas del sistema, lo cual es estudiado con mayor profundidad en el Capítulo Cuarto de este trabajo.

## **B. Impuesto trasladado.**

La traslación es una de las características constitutivas y más relevantes del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado y en concreto del impuesto acreditable, ya que al manifestarse o efectuarse el traslado del gravamen es cuando se habla del impuesto trasladado, el cual es susceptible de ser acreditado de conformidad con las reglas establecidas en la propia Ley.

A efecto de entender el significado de impuesto trasladado, es preciso estudiar en primer lugar la figura de la "traslación" como tal, con el objeto de apreciar claramente lo relativo al traslado del gravamen en términos de equidad, además de establecer su alcance en el mecanismo de acreditamiento.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en México contempla esta figura y establece que la traslación del impuesto es el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley;<sup>526</sup> es decir, el contribuyente traslada el impuesto al consumidor final.

Es necesario aclarar que la figura de la "traslación" constituye una de las etapas de la repercusión del impuesto, entendida ésta como el efecto económico que provoca la lucha entre el sujeto del impuesto al tratar de trasladar el gravamen y el tercero tratando de evitarlo al restringir el consumo de ese artículo. La repercusión se desarrolla en tres etapas diferentes que son la "percusión", "traslación" e "incidencia", mismas que no deben confundirse; puesto que la "percusión" es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo; la "traslación" es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas; y la "incidencia" es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, la que ve afectada su economía por el impacto del impuesto.<sup>527</sup>

De igual forma, es importante señalar que el hecho de que el impuesto se traslade y a la vez incida sobre el consumidor final no significa que sean lo mismo. Como se explicó en párrafos anteriores, la traslación es el cobro o cargo que el contribuyente hace al

<sup>526</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1º, tercer párrafo.

<sup>527</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 31ª ed., Ed. Porrúa, México, 1995, pp. 291-293.

consumidor final por realizar los actos o actividades que grava la LIVA; mientras que la incidencia "...es la carga que afecta a un sujeto como consecuencia de la creación del impuesto o por la alteración de su alícuota o de su estructura...".<sup>528</sup>

Por lo tanto, la línea que separa estas dos instituciones es muy fina y puede provocar confusiones; debido a ello, resulta puntual señalar que la traslación precisa el hecho de que el impuesto da lugar o no al aumento de los precios, mismos que se van pasando o trasladando a cada uno de los sujetos que intervienen en el proceso de producción y distribución del bien o servicio; en tanto que la incidencia especifica la carga definitiva del impuesto que recae o no sobre los consumidores adquirentes finales de los productos gravados. En consecuencia, a pesar de que las dos figuras son coincidentes respecto al consumidor final, su naturaleza y finalidad son distintas, en virtud de que una puntualiza el aumento del precio del producto y la otra el gravamen o carga del impuesto.

La posible confusión antes planteada se origina por el hecho de que nuestra Ley contempla la protraslación y no la retrotraslación del impuesto; es decir, el impuesto se traslada hacia el consumidor final y no hacia el productor del bien, por lo que resulta importante explicar que existen dos tipos de traslación pertenecientes a corrientes diferentes.

De acuerdo con Cesare Cosciani, la tesis tradicional sostiene que el impuesto al constituir un elemento del costo de producción de las empresas, es agregado a los precios de venta dando lugar a la protraslación mediante un aumento del nivel general de precios de los bienes terminados, lo que deja subsistente el problema de la incidencia final del impuesto.<sup>529</sup>

Razón la anterior, por la que se ha llegado a considerar factible la tesis opuesta al sostener que el impuesto no determina un aumento general de los niveles de precios de los bienes terminados, sino que se transfiere sobre los factores de producción reduciendo sus retribuciones para dar lugar a la retrotraslación.<sup>530</sup> Sin embargo, ambas posturas han sido criticadas en el siguiente sentido:

La tesis tradicional o de la protraslación es criticada cuando se afirma que es absurdo pensar que en el curso del impuesto al valor agregado se produzca una traslación automática sobre los consumidores, ya que sólo en determinadas condiciones del mercado y para algunas mercancías, los contribuyentes percutidos pueden transferir la carga sobre el consumidor de las mercancías mismas de los productos terminados mediante una repercusión hacia adelante, en el orden en que ellas van de la producción al consumo.<sup>531</sup>

Asimismo, la tesis opuesta o de la retrotraslación es criticada cuando se señala que en los mercados de competencia perfecta las empresas tienden a aumentar los precios de venta al crearse el tributo, además resulta improbable que la oferta de todos los factores sea

<sup>528</sup> Cosciani, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 85.

<sup>529</sup> *Idem.*, pp. 83-84.

<sup>530</sup> *Ibidem.*

<sup>531</sup> *Idem.*, pp. 86-88.



completamente inelástica y que partiendo de supuestos más realistas, la retribución de los factores de producción no se altera si aumentan los precios de los productos.<sup>532</sup>

De acuerdo con lo anterior, Cosciani señala que no se puede afirmar categóricamente que los impuestos indirectos se transfieran hacia adelante sobre el consumidor (protraslación) o hacia atrás sobre los propietarios de los factores de producción (retrotraslación); sin embargo, puede afirmarse que un tipo de imposición que permita facturar el impuesto independientemente del precio de venta, como sucede en el impuesto al valor agregado<sup>533</sup>, ofrece mayores posibilidades de protraslación.<sup>534</sup>

Clara K. Sullivan adopta la doctrina tradicional al afirmar que "...el impuesto sobre el valor añadido, se traslada hacia adelante hasta el consumidor final a través de la subida de los precios de los bienes de consumo; por tanto, si el gravamen se impone en la fase minorista, se supone que dicho gravamen será equivalente a un impuesto proporcional sobre el gasto recaudado directamente sobre los gastos de consumo de los individuos."<sup>535</sup>

Se afirma que de acuerdo con el mecanismo de traslación el impuesto eleva los costos marginales de las empresas privadas, con lo cual se obtienen beneficios a los precios vigentes en determinadas producciones; de ahí que los empresarios tengan que reducir la producción para mantener los beneficios, liberando así recursos que pueden ser utilizados por el sector público, lo que origina que se mantenga la demanda agregada de bienes de consumo a pesar de la reducción de la producción y el nivel medio de los precios de los bienes de consumo sube en la cuantía del impuesto.<sup>536</sup>

Sin embargo, la traslación inmediata es imposible debido a que las empresas carecen de control sobre los precios y no podrán "añadir" el impuesto a éstos; ya que el precio, incluido el impuesto, sólo aumentará al disminuir la oferta lo que requiere de un período de tiempo sustancial.<sup>537</sup>

Due señala que cuando el impuesto al valor agregado se traslada hacia adelante en la misma cantidad y se obliga a consignar el impuesto separadamente del precio del producto, se facilita la protraslación y desalienta la piramidación.<sup>538</sup>

---

<sup>532</sup> *Idem.*, pp. 92-94.

<sup>533</sup> De acuerdo con el artículo 1º, párrafo tercero de la LIVA el contribuyente trasladará el impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran, usen o gocen temporalmente bienes. Asimismo, el artículo 4º séptimo párrafo, inciso a) establece que para que el IVA sea acreditable es necesario que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la Ley.

<sup>534</sup> *Idem.*, pp. 95-96.

<sup>535</sup> Sullivan, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García de Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 331.

<sup>536</sup> *Ibidem.*

<sup>537</sup> *Cfr.* Due, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970, p. 295.

<sup>538</sup> *Idem.*, pp. 294-295.

Esta afirmación resulta cierta, toda vez que al consignar el impuesto de manera separada tal y como lo contempla nuestra legislación, se evita confundir el precio con el impuesto y por lo tanto, se obtiene de manera exacta el “valor agregado” con lo cual, se evita el aumento del precio en cada fase de la producción y distribución del bien o servicio, y en consecuencia la tan dañina piramidación.

Es importante mencionar, que cuando en alguna legislación se adopta la figura de la protraslación, trae como consecuencia lógica y normal de ello, el aumento en el margen general de los precios tal y como se regula en México; lo anterior, de acuerdo a la afirmación de Due al señalar que “...cuando un gobierno introduce un impuesto sobre el valor añadido con la intención expresa de que sea trasladado hacia adelante es razonable suponer que la política monetaria permitirá un aumento del nivel general de los precios para que se refleje el impuesto.”<sup>539</sup>

De ahí que, si en la fase de producción del bien se suben los precios en la cuantía calculada y aplicando el tipo impositivo al precio de venta, el impuesto será trasladado en su totalidad hacia adelante, pero esta política implica que no se tenga en cuenta la deducibilidad del impuesto pagado por la compra de bienes no adquiridos para su reventa; por lo que, la deuda tributaria neta real será nula en un ejercicio dado, si el crédito del impuesto por las compras de bienes de producción es igual a la deuda tributaria por las ventas; además de que, si se tiene en cuenta la posición impositiva neta y no se sube en lo absoluto el precio del producto, puede suceder que la competencia encuentre difícil o imposible la traslación.<sup>540</sup>

De las posturas antes expuestas, se concluye que resulta más favorable un impuesto al valor agregado que acepta la protraslación que la retrotraslación; de ahí que nuestra Ley del Impuesto al Valor Agregado en sus artículos 1º y 4º párrafos tercero y séptimo respectivamente, contemplen la traslación hacia adelante, y en consecuencia el traslado en forma expresa y por separado.

El artículo 1º, tercer párrafo contempla la protraslación debido a que establece expresamente que “...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...”;<sup>541</sup> de lo que se desprende que el impuesto se traslada hacia adelante, hacia el consumidor final que es quien en definitiva adquiere, usa o goza temporalmente, o recibe el servicio.

De igual forma, el artículo 4º séptimo párrafo, inciso a) señala que el impuesto “...haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado...”<sup>542</sup>; es decir, se cumple con los requisitos esenciales de la protraslación como lo son el que se contemple de manera expresa, además de fijarse por separado en el precio del producto a efecto de tener presente el valor que se agregó o incrementó al mismo.

---

<sup>539</sup> *Ibidem*.

<sup>540</sup> *Ibidem*.

<sup>541</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1º, tercer párrafo.

<sup>542</sup> *Idem*, artículo 4º, séptimo párrafo, inciso a).

Por lo cual, uno de los requisitos regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado a efecto de poder acreditar el impuesto trasladado al contribuyente, es precisamente que el impuesto trasladado conste por separado en los comprobantes con requisitos fiscales conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A del CFF, que a partir de 2001 y hasta la fecha, se encuentran entre dichos comprobantes los siguientes: el original del cheque librado por el contribuyente para efectuar el pago del acto celebrado y los estados de cuenta especiales en que conste por separado la transferencia del IVA al proveedor de los bienes o servicios.<sup>543</sup>

Es importante aclarar que de acuerdo con el artículo 1º, último párrafo, el traslado del impuesto no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales,<sup>544</sup> en virtud de que aquellos no contemplan en su costo impuesto alguno, lo que sí sucedía durante la vigencia del impuesto sobre ingresos mercantiles;<sup>545</sup> es decir, con el IVA los precios no se ven afectados por el impuesto debido a que éste se establece de manera expresa y por separado, por lo que el precio o tarifa permanece sin alteración a consecuencia del gravamen.

Derivado de la mecánica de acreditamiento, es de considerarse que el impuesto trasladado es el gravamen que ha sufrido un proceso de traslación, que de acuerdo con lo estudiado en los párrafos anteriores y de una manera más técnica, se puede decir que se trata del impuesto protrasladado; y este impuesto, constituye un elemento determinante del mecanismo de acreditamiento al formar parte del sistema de determinación del impuesto acreditable, debido a que el contribuyente sólo estará obligado a pagar el impuesto que resulte de la diferencia entre impuesto a su cargo y el impuesto que le hubiera sido trasladado, siempre y cuando éste último sea acreditable en términos del artículo 4º de la LIVA.<sup>546</sup>

En toda erogación por adquisición de bienes o servicios, el proveedor de esos insumos traslada al adquirente el IVA causado en la operación a la tasa general del 15% en el interior del país o 10% en región fronteriza; pero si los bienes o servicios se adquieren en el extranjero y se importan, no hay traslado del IVA causado, puesto que es el propio contribuyente que adquiere los insumos quien paga el impuesto causado en la aduana si se trata de bienes tangibles que están sujetos a tramitación aduanal o en la propia declaración del IVA del adquirente si se trata de bienes intangibles y de servicios que por su propia naturaleza no se sujetan a trámite aduanal.<sup>547</sup> Siendo importante aclarar, que aunque el contribuyente de los bienes importados no traslada el impuesto causado por la adquisición de los mismos, el impuesto pagado por dicho bienes o servicios sí es acreditable de acuerdo con el mecanismo de acreditamiento regulado en el artículo 4º de la LIVA.

<sup>543</sup> Véase *Código Fiscal de la Federación*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 29-C.

<sup>544</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1º, último párrafo.

<sup>545</sup> Cfr. Margán Manautou, Emilio, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p. 49.

<sup>546</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículos 1º, penúltimo párrafo y 4º.

<sup>547</sup> Cfr. Pérez Inda, Luis M., *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ed., ISEF, México, 2001, p. 104.

En atención a lo anterior, para que el impuesto trasladado o pagado en la importación sea acreditable, se requiere que las erogaciones sean también deducibles para efectos del impuesto sobre la renta; asimismo, se señala que de acuerdo con la LIVA el contribuyente deberá identificar el impuesto que le hubiera sido trasladado con motivo de las adquisiciones gravadas a cualquiera de las tasas que establece la propia Ley, incluso cuando les sea aplicable la tasa del 0% o se trate de actos exentos, excepto el monto equivalente al impuesto trasladado al contribuyente con motivo de sus gastos, inversiones, adquisiciones de títulos valor, certificados o cualquier otro título que amparen la propiedad de bienes diferentes a los establecidos en dicho ordenamiento.<sup>548</sup>

En consecuencia, el impuesto trasladado debe estar plenamente identificado, por que si las adquisiciones a que se refiere la Ley están relacionadas con la enajenación de bienes y prestación de servicios gravados con la tasa general del 15% o del 10%, o afectos a la tasa del 0%, el impuesto trasladado será totalmente acreditable en los casos en que así proceda de conformidad con el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Tratándose de contribuyentes con actividades totalmente exentas del gravamen, el impuesto identificado, si bien no es acreditable, es 100% deducible para efectos del ISR. Sin embargo, los contribuyentes con actividades combinadas, gravadas y exentas, tienen que identificar por una parte el impuesto trasladado que esté directamente relacionado con la enajenación de bienes y la prestación de servicios afectos a las diferentes tasas del gravamen que es 100% acreditable para efectos del IVA; y por la otra, deben identificar el impuesto trasladado que esté relacionado con las mismas actividades pero exentos del gravamen, en cuyo caso el IVA no es acreditable.<sup>549</sup>

Es importante señalar, que la traslación se presenta en todas las etapas de la producción y distribución del bien o servicio, se genera de contribuyente a contribuyente hasta no poder efectuarse más por llegar al consumidor final que es en quien incide el impuesto. Debido a ello, el impuesto causado que un contribuyente traslada a otro es susceptible de recuperación por el segundo al acreditarlo contra el impuesto que a su vez cause derivado de sus propias operaciones (adquisición de bienes o servicios).

Es posible que el impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado al contribuyente sea recuperado, toda vez que se trata de un gravamen que en etapas anteriores ya había sido recaudado por el fisco, además de que su peso no debe recaer sobre el contribuyente sino sobre el consumidor final.

En conclusión, el impuesto trasladado es uno de los elementos determinantes del mecanismo de acreditamiento por formar parte del sistema de determinación del impuesto acreditable, ya que para poder efectuar el acreditamiento del mismo, es necesario que primeramente se determine si es acreditable o no. De ahí, que el impuesto trasladado sea el cargo o cobro que el contribuyente debe hacer en forma expresa y por separado a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban la prestación de un servicio, hasta llegar al consumidor final, que es quien soporta el peso del gravamen.

---

<sup>548</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4°.

<sup>549</sup> *Ibidem*.

### C. Impuesto causado.

El impuesto causado conforma uno de los elementos determinantes de la mecánica de acreditamiento, sin el cual no podría efectuarse dicho procedimiento, razón por la que en este apartado se analiza su significado y forma de determinación.

De conformidad con el Capítulo Primero de este trabajo, se establece que en cada etapa del proceso de producción y distribución de un bien o servicio se agrega un valor al producto, y que al cumplirse cada etapa del proceso en mención, el fisco debe recibir el impuesto que corresponda a dicho valor agregado según la tasa de gravamen aplicable; en consecuencia, el contribuyente debe determinar el impuesto causado por dicha operación.

Pero, ¿qué debe entenderse por impuesto causado?, el impuesto causado es entendido como el impuesto a cargo del contribuyente que la Ley del Impuesto al Valor Agregado define como “la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso”;<sup>550</sup> es decir, el contribuyente causa el IVA cuando realiza alguno o algunos de los actos o actividades establecidos como objeto del impuesto y a consecuencia de dicha operación debe aplicar a la base, entendida ésta como el valor o cuantía que se asigna al objeto del tributo<sup>551</sup>, la tasa del 15%, 10% o 0%, según corresponda el caso. El resultado de esta operación es lo que se conoce como impuesto causado.

El impuesto causado se determina al aplicar la tasa que corresponda al valor total del acto o actividad objeto del impuesto, mismo que el contribuyente carga o cobra a sus clientes al trasladarlo en forma expresa y por separado del precio o contraprestación pactados en operaciones celebradas con otros contribuyentes; mientras que en operaciones realizadas con el público en general, el impuesto causado debe cobrarse al incluirse en el precio en que los bienes o servicios sean ofrecidos, así como en la documentación que se expida, salvo que el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, solicite comprobante que reúna los requisitos que establece el CFF y su Reglamento, en cuyo caso el impuesto será trasladado en forma expresa y por separado.<sup>552</sup>

Por lo tanto, no siempre es necesario trasladar en forma expresa y por separado el impuesto, ya que cuando éste incide en el consumidor final, el valor agregado se incorpora al precio del bien o servicio a menos que dicho consumidor solicite que se expida comprobante con impuesto desglosado, y sólo tratándose de operaciones realizadas con sujetos que intervienen en el proceso de producción-distribución es requisito esencial el desglose del impuesto a efecto de poder realizar el proceso de traslación del impuesto en comento.

<sup>550</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4º, primer párrafo.

<sup>551</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del...*, op.cit., p. 36.

<sup>552</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 32, fr. III.

Es conclusión, el impuesto causado es el gravamen que el contribuyente genera al efectuar el hecho imponible del impuesto (enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o servicios o importación de éstos), por lo que al realizar cualquiera de estos actos o actividades el contribuyente causa el impuesto para efectos de la Ley; sin embargo, por tratarse de un tributo de naturaleza indirecta, el sujeto pasivo jurídico puede trasladar la carga del gravamen al adquirente del bien o servicio, o incluirlo en el precio si se tratara de operaciones realizadas con el público en general.

Se considera que se realizan actos o actividades con el público en general y que por tanto, se incluye el impuesto en el precio del producto, cuando se trate de operaciones efectuadas por contribuyentes dedicados a actividades comerciales,<sup>553</sup> excepto cuando se refiera a mayoristas, medio mayoristas o envasadores; y en cualquier caso de prestación de servicios.<sup>554</sup>

De igual forma, se incluirá el impuesto en el precio o contraprestación pactados de los bienes y servicios objeto del impuesto, cuando se trate de: servicios de teléfono, energía eléctrica, hotelería incluyendo sus accesorios, restaurantes, suministro de gas y aerotransporte, así como el arrendamiento de vehículos; sin embargo, en la documentación comprobatoria que se expida con motivo de dichas operaciones, el contribuyente tiene la opción de trasladar el impuesto al valor agregado en forma expresa y por separado inclusive en servicios que preste al público en general salvo que se trate de contribuyentes menores.<sup>555</sup>

Lo anterior, en virtud de que se trata de servicios que se consumen en el momento en que se hace uso de ellos; sin embargo, en estos casos también puede desglosarse el impuesto, debido a que dichos servicios pueden de igual manera constituir gastos indispensables para la operación del negocio, y en cuyo caso, el impuesto puede deducirse para efectos del impuesto sobre la renta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 32, fracción XV de la LISR.<sup>556</sup>

A manera de ejemplo se menciona, que otro de los tributos indirectos que incluía el impuesto en el precio del bien o servicio, es el actualmente abrogado impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, el cual estuvo vigente durante el ejercicio fiscal de 2002 a cargo de las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenaran bienes,

<sup>553</sup> De acuerdo con el artículo 16, fr. I del CFF, se entiende por actividades comerciales las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y son distintas de las industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas. El Código de Comercio en su artículo 75, frs. I y II califica como actos de comercio las adquisiciones, enajenaciones y alquileres de bienes muebles, cuando se verifican con propósito de especulación comercial, así como las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se realicen con el mismo propósito; las frs. V a XI de ese mismo precepto, califican como actos de comercio a las empresas de abastecimientos y suministros, de construcciones y trabajos públicos y privados, de fábricas y manufacturas, las librerías y las empresas editoriales y tipográficas, de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y establecimientos de venta en pública almoneda y de espectáculos públicos.

<sup>554</sup> Véase *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 47.

<sup>555</sup> *Idem.*, artículo 47, párrafo tercero.

<sup>556</sup> Véase *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003, artículo 32, fracción XV.

prestaran servicios, otorgaran el uso o goce temporal de bienes muebles o importaran ciertos bienes, siempre y cuando éstos se llevaran a cabo con el público en general.<sup>557</sup>

Como bien se establece en el párrafo anterior, las actividades gravadas con el impuesto suentario debían llevarse a cabo con el público en general, para lo cual se establecieron las mismas reglas que rigen para el impuesto al valor agregado respecto al consumidor final.<sup>558</sup> Dicho gravamen fue declarado inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 19 de noviembre de 2002.<sup>559</sup>

Por el contrario, se considera que no se realizan operaciones con el público en general y por tanto, deben determinar el impuesto por cada operación que se efectúe además de consignar el impuesto en forma expresa y por separado en cada comprobante que se expida, los contribuyentes que realicen actividades industriales,<sup>560</sup> agrícolas,<sup>561</sup> ganaderas,<sup>562</sup> pesqueras<sup>563</sup> y silvícolas.<sup>564</sup>

Es importante precisar, que el precio que se cobre al cliente deberá ser siempre el mismo, independientemente de que el impuesto se traslade dentro del precio o en forma expresa y por separado del mismo.<sup>565</sup>

Asimismo, se menciona que en operaciones afectas a la tasa del 0% así como en operaciones exentas, no figura en la documentación que se expide, el impuesto causado en forma expresa ni incluido en el precio pactado, toda vez que en estos casos el gravamen no se causa.<sup>566</sup>

<sup>557</sup> Véase *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001, artículo octavo transitorio.

<sup>558</sup> *Ibidem*.

<sup>559</sup> Véase Tesis Jurisprudencial 51/2002 (Pleno), bajo el rubro de: "Contribuciones. El artículo 8º transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, que establece el impuesto a la venta de bienes y servicios suentarios, es inconstitucional por no haberse discutido primero en la Cámara de Diputados", visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Tesis P./J. 51/2002, p. 5.

<sup>560</sup> De conformidad con el artículo 16, fr. II del CFF se entiende por actividades industriales, la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

<sup>561</sup> El artículo 16, fr. III del CFF establece que son actividades agrícolas las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

<sup>562</sup> En atención al artículo 16, fr. IV del CFF, se entiende por actividades ganaderas 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.

<sup>563</sup> Se entiende por actividades pesqueras, de acuerdo con el artículo 16, fr. V del CFF, las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

<sup>564</sup> La fracción VI del artículo 16 del CFF establece que son actividades silvícolas las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

<sup>565</sup> *Cfr. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 47, párrafo penúltimo.

<sup>566</sup> *Cfr. Pérez Inda, Luis M., op.cit., p. 85.*

En consecuencia, el impuesto causado puede presentarse en dos variantes a saber: 1) el impuesto causado que se traslada en forma expresa y por separado y, 2) el impuesto causado incluido en el precio pactado del bien o servicio.

Cuando se presenta la hipótesis primera, la operación se realiza con otros sujetos del proceso de producción o distribución (otros contribuyentes); por lo que, el impuesto a pagar debe determinarse a través del mecanismo de acreditamiento en cada etapa del proceso en comento, además de llevarse a cabo en dichas etapas la traslación impositiva correspondiente. Mientras que en la segunda hipótesis, como el impuesto ya ha sido determinado durante el proceso de producción o distribución del bien o servicio, el valor agregado que se causa no se traslada en esta fase del proceso, sino que incide o recae sobre el consumidor final al incluirse en el precio.

#### **D. Impuesto acreditable.**

Como bien se sabe, el impuesto acreditable es el elemento determinante principal del mecanismo de acreditamiento, el cual ha sufrido una serie de modificaciones que han provocado importantes controversias a lo largo de su vigencia, motivo por el que en este apartado se analiza su concepto, evolución y problemática.

El concepto de "impuesto acreditable" permaneció esencialmente inalterado desde su publicación el 1º de enero de 1980 hasta el 31 de diciembre de 1999 en que es sustancialmente modificado para entrar en vigencia a partir del 1º de enero de 2000.<sup>567</sup>

El concepto del impuesto acreditable vigente hasta el 31 de enero de 1999 era regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la siguiente manera:

*"...Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda".<sup>568</sup>*

De ahí que, el impuesto acreditable fuera definido hasta 1999, sin considerar su procedimiento de determinación de una manera sencilla e inalterable, tal y como se regula en la LIVA el impuesto trasladado y pagado con motivo de la importación; es decir, el impuesto acreditable era definido de manera descriptiva.

Sin embargo, con la incorporación del procedimiento de cálculo del impuesto acreditable a partir de 2000, no se puede decir que la idea de "impuesto acreditable" sea igual de simple e inmutable que la definición que se tenía de este impuesto a lo largo de su vigencia, ya que si bien existieron grandes diferencias y variadas controversias entre el

<sup>567</sup> Para un estudio detallado sobre la evolución del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, véase el Capítulo Segundo, apartado III, de este trabajo.

<sup>568</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Fiscales ISEF, 1999, artículo 4º, párrafo primero.



procedimiento vigente hasta 1998 y el vigente en 1999, también se presentan una serie de conflictos respecto al procedimiento vigente a partir de 2000.

Es importante recordar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, regulaba un mecanismo de acreditamiento del impuesto en el que el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios que se identificara con actividades gravadas, era acreditable en su totalidad; en tanto que, el impuesto pagado en la adquisición de bienes o servicios que se identificara con actividades exentas no se consideraba acreditable, convirtiéndose así en un gasto del ejercicio deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Asimismo, el impuesto pagado en la adquisición de bienes o servicios que no podía identificarse con actividades gravadas, ni con actividades exentas, se acreditaba únicamente en la proporción que representaba el valor de las actividades gravadas frente al total de las actividades realizadas por el contribuyente.<sup>569</sup>

En consecuencia, en el procedimiento de determinación del impuesto acreditable vigente hasta 1998, se regulaba la figura de "prorrateo del impuesto"; es decir, se contemplaban tres grupos de actividades realizadas por el contribuyente a efecto de calcular el impuesto acreditable, que consistían en: a) el impuesto trasladado de bienes o servicios identificado con actividades gravadas a las tasas del 15%, 10% y 0%, el cual era acreditable al 100% respecto del valor de las actividades; b) el impuesto trasladado de bienes o servicios identificados con actividades exentas, el cual no era acreditable para efectos del impuesto al valor agregado; y c) impuesto trasladado de bienes o servicios no identificados con actividades gravadas o exentas, el cual era sujeto de prorrateo mediante la aplicación del factor de acreditamiento.

Al igual que en el procedimiento vigente, en el supuesto en el que se debía determinar el IVA acreditable respecto al impuesto trasladado no identificado con actividades gravadas o exentas; el gravamen era sujeto a prorrateo, además de ser el único impuesto que debía ser multiplicado por el factor de acreditamiento, mientras que los otros supuestos permanecían inalterados.

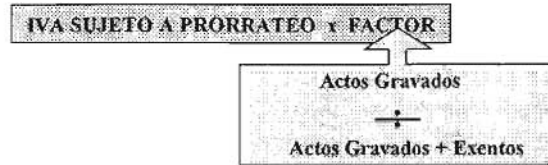
Lo anterior, en atención a lo dispuesto en el último párrafo de la fracción I, del artículo 4º de la LIVA vigente hasta 1998, que establecía:

*"Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de las actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Si ésta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el porcentaje que el valor de los actos por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice en el ejercicio."*<sup>570</sup>

(El énfasis es nuestro).

<sup>569</sup> Cfr. Colegio de Contadores Públicos de México, *Apuntes sobre el curso "impuesto al valor agregado, consideraciones prácticas y reforma fiscal 1999"*, México, noviembre de 1999, p. 18.

<sup>570</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ª ed., Ed. Themis, 1998, artículo 4º, fracción I, último párrafo.



Con el objeto de efectuar el cálculo del impuesto acreditable, hasta diciembre de 1998 era necesario la "identificación" de las diversas actividades realizadas por el contribuyente, además de la determinación del factor de acreditamiento a través de la diferencia entre el valor total de los actos gravados y el valor total de los actos realizados a efecto de obtener el impuesto no identificado; de ahí que para obtener el total del impuesto acreditable, fuera necesario sumar el impuesto acreditable correspondiente a los actos identificados y el impuesto acreditable correspondiente al impuesto no identificable.<sup>571</sup>

En atención a lo anterior, resultaban de gran importancia preceptos como los artículos 13 y 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que contemplaban de manera detallada dicho procedimiento.

Sin embargo, como a partir de 1999 es regulada una nueva mecánica de acreditamiento en la que no se incluye la posibilidad de "identificación" del impuesto con actividades gravadas o exentas, es que el artículo 13 del Reglamento de la LIVA al regular la mecánica para determinar el impuesto acreditable conforme al procedimiento vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, queda sin efectos conforme a lo dispuesto por la fracción I del artículo octavo transitorio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.<sup>572</sup>

De acuerdo con una tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación,<sup>573</sup> se afirma que el prorrateo establecido en el sistema de determinación del impuesto acreditable vigente hasta 1998 era inconstitucional, debido a que el artículo 13, párrafo segundo del Reglamento (actualmente derogado), rebasaba lo previsto en el artículo 4º, fracción I, párrafo final de la Ley, puesto que dicho numeral establecía que "...el procedimiento para determinar el impuesto acreditable, con base en el sistema "de por ciento" sobre el valor total que en el ejercicio representen los actos que realice el contribuyente (prorrateo), sólo era aplicable cuando no se pudiera identificar parte de la actividad por la que se debía pagar el gravamen, o a la que le correspondía la tasa del 0%."<sup>574</sup>

<sup>571</sup> Cfr. García Lepe, Carlos y Ricardo Hernández Salcedo, *Acreditamiento, devoluciones y compensaciones en el impuesto al valor agregado*, Indetec, México, 1994, p. 49.

<sup>572</sup> Véase Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1998, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo octavo transitorio, fracción I.

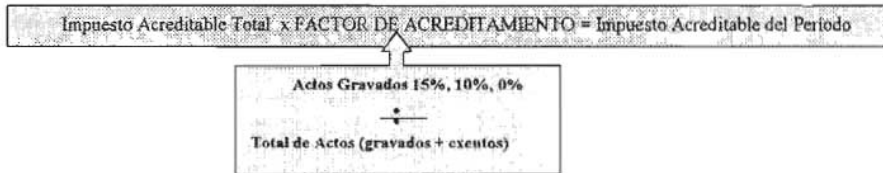
<sup>573</sup> Véase Tesis Aislada bajo el rubro: "Valor Agregado. El artículo 13, párrafo segundo, del Reglamento de la Ley de ese impuesto, es inconstitucional por rebasar lo previsto en el artículo 4º, fracción I, párrafo final, de dicha ley", visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo VI, Noviembre de 1997, p. 257.

<sup>574</sup> *Ibidem*.

En tanto que, el artículo 13, párrafo segundo del Reglamento, requería para la operación de esa mecánica el que no se pudiese identificar el destino de parte de los gastos e inversiones, por lo que, en este último supuesto se excedía de lo previsto por la Ley, pues por actividad debe entenderse el conjunto de tareas u operaciones propias de la empresa y, en cambio, el destino de los gastos e inversiones implicaría el indicar su utilización o fin específico, de manera que al introducir al artículo reglamentario un nuevo elemento de procedencia del acreditamiento del impuesto, fue más allá de lo previsto en la norma que reglamentaba, en contravención a lo señalado por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal.<sup>575</sup>

En consecuencia, el procedimiento vigente hasta 1998 provocaba que los contribuyentes con actividades gravadas y exentas acreditaran cantidades mayores a las que les correspondían debido a la dificultad de identificar el impuesto con los diferentes tipos de actividad; por tal motivo, bajo al argumento de evitar un acreditamiento de cantidades mayores a las que realmente se tenían derecho, se establece a partir de 1999 una nueva mecánica por medio de la cual se pretendió que fuera acreditable el impuesto trasladado al contribuyente cuando estuviera relacionado con operaciones con las que finalmente se debía pagar el impuesto, pero mediante un mecanismo de cuantificación que no incluía la posibilidad de identificación con actividades gravadas o exentas, sino que solamente se atendía al porcentaje que representaban las actividades gravadas, respecto del total de actividades.<sup>576</sup>

Lo antes mencionado, fue plasmado a través de lo dispuesto en la fracción I, párrafo cuarto del artículo 4° de la LIVA vigente a partir del 1° de enero de 1999, al señalar que "...cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme a la Ley, el porcentaje que el valor de los actos o actividades<sup>577</sup> por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los actos de los que el contribuyente realice en su ejercicio"<sup>578</sup> Lo anterior, se esquematiza de la siguiente manera:



<sup>575</sup> *Ibidem*

<sup>576</sup> Véase Diario de los Debates Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

<sup>577</sup> Subrayado añadido a efecto de hacer énfasis en dicha parte

<sup>578</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999, artículo 4°, fracción I, párrafo cuarto.

La problemática de ese entonces, consistía en determinar lo que conceptualmente debía entenderse por "impuesto acreditable total", que bajo una perspectiva de análisis simple, podría pensarse que era lo que la Ley definía como impuesto acreditable, sin considerar los requisitos para que dicho impuesto gozara de la calidad de "acreditable"; es decir, el impuesto acreditable total era el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación en el mes o en el ejercicio que correspondiera.<sup>579</sup>

En tanto que, el impuesto acreditable del período se determinaba mediante la aplicación del factor de acreditamiento al impuesto trasladado al contribuyente sin efectuar identificación alguna, siempre y cuando se cumplieran con los demás requisitos para su acreditamiento; además, el factor de acreditamiento debía determinarse respecto al total de actos gravados para efectos de IVA (15%, 10% ó 0%), sobre el total de actos (gravados más exentos).<sup>580</sup>

De lo antes comentado, parecería que la mecánica de determinación del impuesto acreditable para 1999 era bastante sencilla; sin embargo, en ese entonces surgen algunos problemas como lo señalado en el artículo 8º transitorio de la LIVA vigente en ese ejercicio que señalaba que a partir del 1º de enero de ese mismo año quedarían sin efectos las disposiciones del Reglamento que contravinieran a las modificaciones efectuadas.

En ese tenor, como el artículo 13 del Reglamento de la LIVA establecía la mecánica para determinar el impuesto acreditable mediante un procedimiento de "identificación" de las actividades gravadas y exentas conforme a las reglas vigentes hasta el 31 de diciembre de 1998, era que se contraponía con las nuevas disposiciones de la Ley, por lo que de acuerdo con las disposiciones transitorias quedó sin efectos a partir del 1º de enero de 1999.<sup>581</sup>

De la misma manera, como el artículo 15 del citado ordenamiento reglamentario precisaba que para efectos de determinar la proporción a que hacía referencia el artículo 13, no se debían incluir algunos conceptos tales como dividendos percibidos, intereses recibidos de instituciones de crédito, etc.; por lo que, se cuestionaba si el artículo 15 del RLIVA, por su relación con el artículo 13 de la misma disposición, también se contraponía a la Ley vigente para 1999; y en consecuencia, surgía la interrogante de si debía aplicarse para ese ejercicio o por el contrario, la disposición quedaba vigente de manera parcial, debido a que sólo se oponía respecto a los conceptos mencionados y no respecto a la determinación del factor de acreditamiento.<sup>582</sup>

---

<sup>579</sup> Cfr. Cárdenas Guzmán, Carlos, *Acreditamiento del impuesto al valor agregado. Reflexiones sobre algunos problemas derivados del nuevo esquema de acreditamiento*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., México, 1999, p. 4.

<sup>580</sup> *Ibidem.*, p. 5.

<sup>581</sup> *Ibidem.*

<sup>582</sup> *Ibidem.*

Ante la incertidumbre que generaba tal situación, es que se intenta corregir a través de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 1999 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999, en la que se establece que para calcular el impuesto acreditable del período por el que se efectúa el pago provisional o del ejercicio, los contribuyentes podían no incluir en el valor de sus actos o actividades, los dividendos percibidos, así como los ingresos por la enajenación de acciones o partes sociales, documentos pendiente de cobro y títulos de crédito con algunas restricciones señaladas en la misma.<sup>583</sup>

No obstante, que dicha resolución dio vida parcialmente a lo establecido por el artículo 15 del Reglamento de la LIVA, ésta deja de incluir algunos conceptos importantes como los intereses percibidos de instituciones de crédito, la enajenación de moneda nacional y extranjera, entre otros; por lo que el problema subsistió.

En ese tenor y con el objeto de otorgar mayor seguridad jurídica al contribuyente al evitar posibles opiniones encontradas, fue necesario modificar el reglamento en comento para adecuarlo a la reforma efectuada para 1999, que es cuando se deroga formalmente el artículo 13 del Reglamento de la LIVA con fecha 19 de marzo de ese año; además de adecuarse el artículo 15 del mismo ordenamiento a la reforma comentada; con lo cual, se logra una aplicación plena de dicha disposición, adecuación que consistió en:

- a) Incorporar los efectos del reformado artículo 4º de la LIVA, al señalar que no se debía incluir en el factor de acreditamiento los conceptos señalados en el mismo. Lo anterior, debido a que no constituían ingresos provenientes de la actividad preponderante del contribuyente por los que había de limitarse el acreditamiento del impuesto.<sup>584</sup>
- b) Incorporar además de las casas de bolsa, a instituciones que realizan actividades similares como las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, en el supuesto de considerar dentro del valor de sus actividades la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos, al momento de determinar el impuesto acreditable.<sup>585</sup>

Conforme a lo antes comentado, durante el ejercicio de 1999 existieron dos formas para calcular el factor de acreditamiento; la primera fue del 1º de enero al 19 de marzo de 1999, y la segunda, del 19 de marzo de 1999 en adelante. En ambos supuestos si bien el factor se determinaba de la operación resultante entre el total de actos gravados para efectos de IVA entre el total de actos o actividades realizadas por el contribuyente, en el primer caso y a efecto de determinar el total de los actos, sólo podían excluirse los conceptos

<sup>583</sup> Véase Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999, segunda sección, regla 5.2.1.1.

<sup>584</sup> Véase el Decreto que reforma el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de marzo de 1999.

<sup>585</sup> Véase tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación bajo el rubro: "Valor Agregado. El artículo 15, párrafo final, del Reglamento de la Ley respectiva, contraviene el Principio de Equidad Tributaria", visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo V, Abril de 1997, Tesis 2a. XLI/97, p. 102.

mencionados en la Resolución Miscelánea para 1999 sin excluir todos los previstos en el Reglamento de la LIVA; mientras que en el segundo caso, se podían excluir del total de los actos o actividades todos los conceptos contemplados en el artículo 15 del RLIVA,<sup>586</sup> tal y como se ejemplifica a continuación:

#### FACTOR DE ACREDITAMIENTO

PROCEDIMIENTO VIGENTE DEL 1º DE ENERO AL 19 DE MARZO DE 1999	PROCEDIMIENTO VIGENTE DEL 19 DE MARZO DE 1999 A LA FECHA
Total de actos gravados para efectos del IVA (15%, 10%, 0%)	Total de actos gravados para efectos del IVA (15%, 10%, 0%)
+	+
Total de actos (gravados + exentos)	Total de actos (gravados + exentos)
[Del total de actos sólo se podían excluir los mencionados en la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999]	[Del total de actos sólo se podían excluir todos los conceptos previstos en el artículo 15 del Reglamento]

Sin embargo, la primera situación perjudicó a muchos contribuyentes, debido a que es común que se obtengan ingresos por intereses provenientes de instituciones de crédito, siendo éste el más frecuente y en numerosos casos su único ingreso exento para efectos del IVA; lo que originaba que se efectuaran pagos provisionales mayores a los que les correspondían en los meses de enero y febrero de ese año. Mientras que con la segunda forma de calcular el factor de acreditamiento, se logró eliminar conceptos no gravados por la Ley que no correspondían a la actividad primordial del contribuyente, y que de incorporarse tendrían efectos desfavorables.<sup>587</sup>

Cabe mencionar, que con la modificación al artículo 15 del Reglamento de la LIVA en 1999 no fue del todo afortunada, ya que a pesar de que el problema sobre la aplicación de dicho artículo quedó solucionado con la reforma, permanecieron algunos detalles que dificultaban el procedimiento para ciertos contribuyentes, como lo fue el dejar de considerar ciertos aspectos, tales como los intereses pagados por instituciones distintas de bancos y uniones de crédito; toda vez que se considera que dichos conceptos también representan rendimientos de capital que no están relacionados con la actividad primordial del contribuyente; y por lo tanto, no constituyen el fin u objeto de la misma al igual que en el caso de los intereses pagados por instituciones de crédito.<sup>588</sup>

En virtud de lo anterior y de los diversos conflictos que ocasionó la reforma al artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de fecha 31 de diciembre de 1998, tal y como se estudia en los siguientes apartados; es que el 31 de diciembre de 1999 nuevamente se reforma el artículo 4º de la LIVA y se incorpora en Ley, dentro de la mecánica de acreditamiento, lo relativo a la determinación del factor de acreditamiento que también regula el artículo 15 del Reglamento, sólo que con la incorporación de los conceptos omitidos en este último numeral.<sup>589</sup>

<sup>586</sup> Cfr. Cárdenas Guzmán, Carlos, *op.cit.*, p. 10.

<sup>587</sup> *Ibidem.*

<sup>588</sup> *Idem.*, p. 11.

<sup>589</sup> Véase Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999, artículo 4º, fracción III, párrafo tercero.

Sin embargo, no obstante que el procedimiento de determinación del factor de acreditamiento ya se contempla en Ley y permanece vigente a la fecha, el artículo 15 del Reglamento aún no ha sido derogado, pese a que su contenido ha dejado de tener vigencia. Lo anterior, es consecuencia de una total falta de técnica legislativa que debe ser subsanada mediante la derogación del artículo 15 del RLIVA a efecto de evitar posibles confusiones y preceptos obsoletos.

En otro orden de ideas, con la reforma al mecanismo de acreditamiento regulado en el artículo 4° de la LIVA vigente durante el ejercicio de 1999, los contribuyentes que sólo realizaban actos gravados a las diferentes tasas no fueron afectados; caso contrario a lo que sucedió respecto a los contribuyentes que realizaban actividades tanto gravadas como exentas, ya que éstos contribuyentes fueron afectados al verse obligados a efectuar el cálculo para determinar la proporción del impuesto acreditable, mismo que alteraba el monto del impuesto sujeto a acreditamiento, toda vez que el contribuyente sólo podía acreditar el impuesto correspondiente respecto al total de sus actos y actividades gravadas, eliminando la posibilidad de "identificación".<sup>590</sup>

Razón por la que el mecanismo de acreditamiento vigente en 1999 no fue del todo satisfactorio, en virtud de que continuaron los problemas del mismo, al grado de ser declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación,<sup>591</sup> siendo importante mencionar que el problema ya no se encontraba en el Reglamento, ni en el procedimiento vigente hasta 1998, sino que ahora la inconstitucionalidad se daba en la Ley vigente a partir del 1° de enero de 1999, tal y como se analiza a detalle en el Capítulo Cuarto de este trabajo de investigación.

En atención a la inequidad y desproporcionalidad que implicaba el mecanismo de acreditamiento en 1999 al permitir sólo el acreditamiento parcial del impuesto trasladado a los contribuyentes con actividades combinadas, es que a partir del 1° de enero de 2000 se establece un nuevo sistema, que de acuerdo con la exposición de motivos, las modificaciones a dicho mecanismo fueron con la intención de constituir un dique a las maniobras de elusión fiscal por parte de un reducido número de contribuyentes exentos del gravamen que aprovechaban algunas imprecisiones legales que les favorecían particularmente sólo a algunos contribuyentes.<sup>592</sup>

<sup>590</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 4°, fracción I, cuanto párrafo.

<sup>591</sup> Véase tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte Justicia de la Nación bajo el rubro de: "Valor Agregado. El sistema de acreditamiento establecido en el artículo 4° fracción I, párrafo cuarto de la ley del impuesto relativo, viola el principio de equidad (Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho)", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XI, Enero de 2000, p. 79. Así mismo, consúltese la tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte Justicia de la Nación bajo el rubro de: "Valor Agregado. El sistema de acreditamiento establecido en el artículo 4°, fracción I, párrafo cuarto, de la ley del impuesto relativo, viola el principio de proporcionalidad (Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho)", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000, pp. 91 y 92.

<sup>592</sup> Véase Diario de los Debates: Exposición de Motivos la Iniciativa del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.

Con la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 2000, el mecanismo de acreditamiento se reestructura completamente al modificar desde el concepto de "acreditamiento", así como el procedimiento de determinación del impuesto acreditable, lo que "...resultó de gran trascendencia en las liquidaciones del gravamen debido a que se materializó a favor del sujeto del impuesto, el derecho pleno de recuperar las cargas que por el traslado del impuesto y pago que hubiera soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios, que en el ejercicio anterior se veía limitado."<sup>593</sup>

En atención a que el mecanismo de acreditamiento y en especial el procedimiento de determinación del impuesto acreditable, fueron sustancialmente modificados a partir del 1° de enero de 2000 para continuar, salvo algunas modificaciones, vigentes en el mismo sentido hasta nuestros días, es que resulta de gran interés efectuar un estudio pormenorizado al respecto.

De acuerdo con el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, "el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso...";<sup>594</sup> de igual forma, se establece que:

*"El monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, el cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III (...), será el impuesto acreditable del mes de calendario de que se trate."<sup>595</sup>*

Conforme a lo anterior, el impuesto acreditable será el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:<sup>596</sup>

1° El contribuyente determinará el monto del impuesto que le hubiese sido trasladado, identificado con la enajenación de bienes o prestación de servicios en territorio nacional de las adquisiciones de materias primas y productos terminados o semiterminados (según el párrafo primero de la fracción II de los artículos 29 y 123, respectivamente de la LISR) cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en la Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando importe dichas adquisiciones.<sup>597</sup>

Y en su caso, el impuesto que le hubiese sido trasladado por las adquisiciones de materias primas, productos terminados o semiterminados, gastos e inversiones, incluso de importaciones que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados; asimismo en ambos supuestos, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la

<sup>593</sup> Pérez Inda, Luis M., *El nuevo sistema de acreditamiento del IVA*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, p. 5.

<sup>594</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4°, primer párrafo.

<sup>595</sup> *Idem.*, artículo 4°, fracción IV.

<sup>596</sup> *Idem.*, fracciones I, II y III del artículo 4°.

<sup>597</sup> *Idem.*, artículo 4°, fracción I.



importación por dichas adquisiciones, gastos e inversiones respectivamente, siempre que sean deducibles para efectos del ISR.<sup>598</sup>

2º El resultado anterior se adiciona con el monto que resulte de la siguiente operación:

- a) Al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del ISR;
- b) Adicionado con el monto identificado equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto; éste último monto identificado se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el mes de que se trate por el otorgamiento del uso o goce de bienes entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce a que se refiere el artículo 12 de la Ley.<sup>599</sup>

3º De la operación anterior se disminuirán los montos del impuesto trasladado identificados con las adquisiciones que se identifiquen con la enajenación de bienes y prestación de servicios en territorio nacional gravadas con el impuesto establecido en la Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso las importe; así como por los actos o actividades por los que no esté obligado al pago del impuesto; y en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación y con la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto.<sup>600</sup>

4º Todo lo anterior se multiplicará por el factor, mismo que se determina al dividir el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año.<sup>601</sup>

5º El resultado de la ejecución de los cuatro pasos anteriores es lo que se conoce como impuesto acreditable, lo que se esquematiza de la siguiente manera:

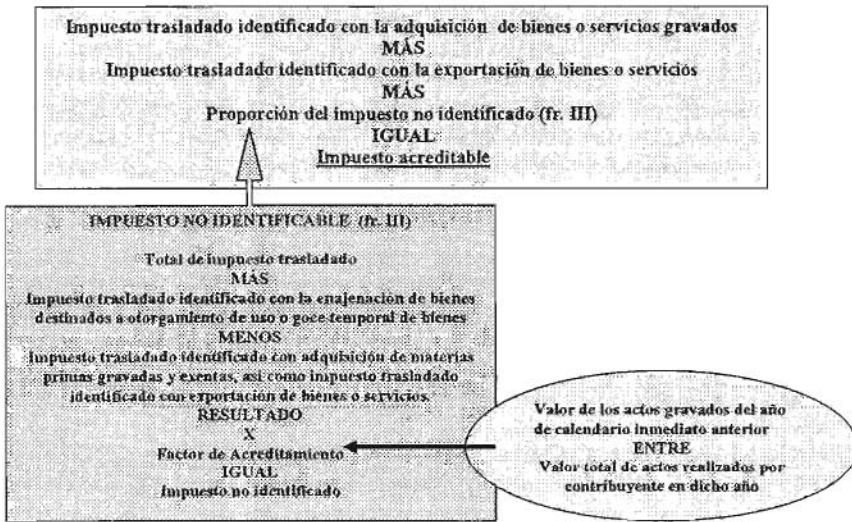
---

<sup>598</sup> *Idem.*, artículo 4º, párrafo cuarto.

<sup>599</sup> *Idem.*, artículo 4º, fracción III.

<sup>600</sup> *Ibidem.*

<sup>601</sup> *Idem.*, artículo 4º, fracción III, párrafo tercero.



Derivado de lo anterior, se señala que los contribuyentes con actividades gravadas o sujetas a tasa 0% tienen derecho al acreditamiento de la totalidad del impuesto trasladado debidamente requisitado, mientras que los contribuyentes con actividades combinadas, gravadas y exentas, sólo podrán acreditar el impuesto trasladado o pagado que corresponda a la parte de actos o actividades gravadas y el impuesto no acreditable que corresponda a actos o actividades exentas, será deducible en el impuesto sobre la renta.<sup>602</sup>

Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 4º de la LIVA que establece.

*“Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al del impuesto que hubiese sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta”<sup>603</sup>*

Resulta necesario aclarar que a partir del 1º de enero de 2000 se modificó el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a efecto de regular nuevamente el esquema de la identificación del impuesto pero de una manera compleja que genera una carga administrativa significativa; además, de que el problema en cuanto a la constitucionalidad de algunos aspectos del mecanismo de acreditamiento permanece inalterable en el actual procedimiento, situación que se analiza a profundidad en el Capítulo Sexto de esta investigación.

<sup>602</sup> Pérez Inda, Luis M., *Aplicación práctica de...*, op. cit., p. 63.

<sup>603</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4º, párrafo segundo.

Por lo tanto, el sistema de acreditamiento vigente del 1º de enero de 2000 a la fecha, resultó complicado, largo y tedioso, debido a que se estableció pensando en los contribuyentes que realizaban únicamente actividades combinadas, y se hizo obligatorio para todos, dificultando así a todo el universo de contribuyentes el procedimiento para determinar el impuesto acreditable.

En este tenor, el sistema de determinación del impuesto acreditable resultó contrario al anhelo de todo fisco de encontrar métodos que, rindiendo el máximo de recaudación, sean limpios, sencillos, económicos y cómodos en su aplicación, situación que dista mucho de presentarse en el procedimiento vigente a la fecha.<sup>604</sup>

Dado que los contribuyentes más afectados por el mecanismo de acreditamiento a lo largo de sus diferentes modificaciones, han sido generalmente los contribuyentes con actividades combinadas (gravadas y exentas), se considera importante establecer a grandes rasgos en este apartado la evolución de los diversos métodos de determinación, específicamente del impuesto acreditable, ello con la intención de precisar las diferencias entre éstos; además de señalar, cuál de dichos procedimientos resulta ser el sistema más conveniente para determinar el impuesto al valor agregado en el supuesto en comento.

Al respecto, comparativamente se señala que los efectos del procedimiento de cálculo del impuesto acreditable para los contribuyentes con actividades gravadas y exentas, hasta el año de 1998 consistían en:

- a) El impuesto trasladado identificable con actividades gravadas era acreditable al 100%;
- b) El impuesto trasladado identificable con actividades exentas no era acreditable para efectos del IVA, pero constituía un gasto deducible para efectos del ISR;
- c) El impuesto trasladado derivado de las actividades no identificadas, al cual se le aplicaba un factor que continúa determinándose al considerar las actividades gravadas respecto del total de las actividades.

Posteriormente, en el año de 1999 se presentan cambios consistentes en la eliminación del sistema de identificación del impuesto; lo que trae como consecuencia, que al total del impuesto acreditable se le aplicara el factor de acreditamiento, pese a que estuviera plenamente identificado con las actividades gravadas, dando como resultado que una parte del impuesto que era plenamente acreditable, no se acreditará; lo que provocaba graves inequidades y un incremento de los costos y precios en esa etapa del proceso de producción o comercialización.<sup>605</sup>

---

<sup>604</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...*, op.cit., p. 317.

<sup>605</sup> Cfr. Martínez Gutiérrez, Javier, *IVA acreditable 2000*, 2ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, p. 25.

Derivado de lo anterior, a partir del año 2000 se plantea una nueva forma de calcular el impuesto acreditable, al incorporar nuevamente el sistema de identificación del impuesto, el cual permite el acreditamiento pleno del impuesto de las adquisiciones que estén relacionadas con actividades gravadas y excluye el impuesto de las adquisiciones que estén vinculadas con actividades exentas; además, de que sólo al impuesto no identificado se le aplica el mencionado factor de acreditamiento y no a la totalidad del impuesto acreditable como en el ejercicio anterior.

El procedimiento de determinación del impuesto acreditable incorporado a partir del 1º de enero de 2000 y esencialmente vigente a la fecha, salvo algunas modificaciones, ha sido fuertemente criticado debido al perjuicio que ocasiona a los contribuyentes que en su actividad no involucran la adquisición de mercancías; es decir, a los contribuyentes cuya actividad implique únicamente llevar a cabo gastos les será aplicado el factor de acreditamiento sobre el total del impuesto, pese a que pudieran tener plenamente identificado el impuesto de dichos gastos con actividades gravadas; y en consecuencia, el impuesto no podrá acreditarse en su totalidad, lo que repercute en un incremento en sus costos y en el precio de venta.<sup>606</sup>

Finalmente, entre los sistemas de determinación descritos en este apartado se señala que el mecanismo vigente a partir de 2000 regresa básicamente al procedimiento vigente en 1998, en cuanto al sistema de "identificación" y a la aplicación del factor de acreditamiento únicamente respecto al impuesto no identificable, no obstante que para 1999 se había eliminado esa posibilidad.

De igual forma, en dicho procedimiento se conservan ciertas modalidades del sistema de determinación de 1999, como lo son la eliminación de los gastos sin destino que hayan sido identificados y el acreditamiento paulatino respecto a la enajenación o uso o goce de bienes o servicios destinados para sujetos exentos en atención a la medida en que se vendan o se perciba la renta; lo anterior, permanece y únicamente se ajusta al nuevo procedimiento para la determinación del impuesto acreditable;<sup>607</sup> destacando que también se mantiene la inconstitucionalidad respecto a los contribuyentes con actividades combinadas regulado en 1999.

### **E. Impuesto por pagar.**

Como es sabido, todo proceso que inicia debe concluir y el mecanismo de acreditamiento como procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado tiene su conclusión, la cual consiste en el cálculo del impuesto que el contribuyente tiene la obligación de enterar al Fisco, razón por la que en este apartado se analiza qué debe entenderse por "impuesto por pagar".

<sup>606</sup> *Idem*, p. 16.

<sup>607</sup> *Cfr.* Morales Hernández, José Ramón, "Material elaborado para la Academia Mexicana de Derecho Fiscal", México, enero de 2000.

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, “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”<sup>608</sup> de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en términos de esta Ley...”,<sup>609</sup> es decir, el impuesto por pagar es el resultado de la diferencia entre el impuesto causado y el impuesto acreditable.

Durante la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se presentan dos épocas que varían la periodicidad de determinación del impuesto por pagar, y estas son: a) del 1º de enero de 1980 al 31 de diciembre de 2002 y b) del 1º de enero de 2003 a la fecha. En el primer supuesto la determinación del impuesto por pagar es por ejercicios fiscales, teniendo el contribuyente la obligación de efectuar pagos provisionales y su respectivo ajuste; mientras que en el segundo supuesto, la determinación del impuesto por pagar será de manera mensual y definitiva.

Hasta el 31 de diciembre de 2002, el impuesto era calculado por ejercicios fiscales,<sup>610</sup> salvo la excepción que permanece vigente a la fecha consistente en la enajenación de un bien o en la prestación de servicios en forma accidental por los que deba pagar el impuesto en términos de la Ley, en cuyo caso el contribuyente pagará el impuesto mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento.<sup>611</sup>

En este sentido, los contribuyentes también efectuaban pagos provisionales mediante declaración que debían presentar ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, excepto en dos supuestos: a) tratándose del ejercicio de iniciación de operaciones en cuyo caso debían de efectuar pagos provisionales trimestrales, y b) en el supuesto del ejercicio de liquidación en el que los pagos provisionales se efectuaban por los mismos periodos en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación.<sup>612</sup>

En consecuencia, hasta antes del ejercicio de 2003 la regla general consistía en que los contribuyentes estaban obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que correspondiera el pago;<sup>613</sup> excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones en que los pagos provisionales serán trimestrales; es decir, se efectuarán a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente;<sup>614</sup> o en el caso del ejercicio

<sup>608</sup> Texto subrayado con el objeto de enfatizar dicha parte

<sup>609</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2004, artículo 1º, párrafo cuarto.

<sup>610</sup> De acuerdo con el artículo 11 del CFF, cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1º de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

<sup>611</sup> Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 33; Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, 2004, artículo 33.

<sup>612</sup> *Idem*, artículo 5º, párrafo segundo.

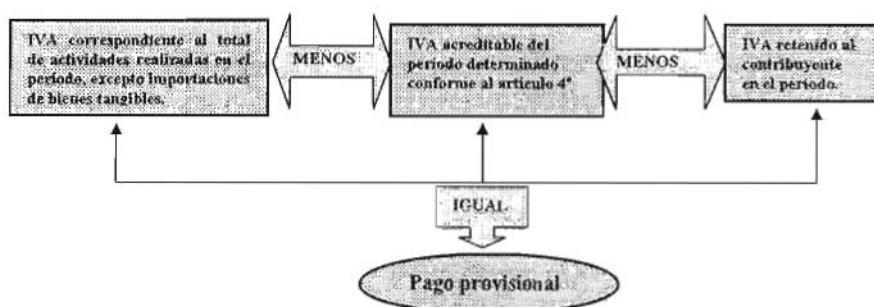
<sup>613</sup> Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículos 12 y 111.

<sup>614</sup> *Ibidem*.

de liquidación en donde los pagos provisionales se realizarán en los mismos periodos en que se venían realizando al inicio de dicho ejercicio.

El pago provisional consistía en la diferencia entre el impuesto que correspondiera al total de las actividades realizadas en el período por el que se efectuaba el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que procediera el acreditamiento determinadas en términos del artículo 4° de la Ley. En su caso el contribuyente disminuirá el impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho período.<sup>615</sup>

#### DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL VIGENTE HASTA EL EJERCICIO DE 2002



Es importante señalar, que los contribuyentes obligados a realizar pagos provisionales mensuales estaban obligados a efectuar el ajuste del impuesto correspondiente a dichos pagos en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio,<sup>616</sup> es decir, el ajuste semestral para pagos provisionales mensuales era efectuado en el mes de julio y abarcaba desde el inicio del ejercicio (mes de enero) hasta el último día de la primera mitad del mismo (mes de junio).

El ajuste a los pagos provisionales era determinado hasta el 31 de diciembre de 2002 conforme al siguiente procedimiento.<sup>617</sup>

- 1° IVA del total de actos o actividades realizados por el contribuyente desde el inicio y hasta el último día de la primera mitad del ejercicio, excepto el de las importaciones de bienes tangibles. (IVA causado de enero a junio).

MAS

- 2° Saldos a favor del IVA de ese período cuya devolución se hubiera solicitado.

<sup>615</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 5°, párrafo cuarto.

<sup>616</sup> *Idem*, artículo 5°, párrafo quinto.

<sup>617</sup> *Ibidem*.

### PRIMER RESULTADO

3° IVA acreditable desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de la primera mitad del mismo.

MAS

4° Pagos provisionales del IVA del ejercicio efectuados con anterioridad.

MAS

5° IVA retenido al contribuyente desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo.

MAS

6° Saldo a favor del IVA de la última declaración del ejercicio inmediato anterior que no se hubiera solicitado en devolución.

### SEGUNDO RESULTADO

7° La diferencia entre el primer resultado y el segundo resultado.

IGUAL

Impuesto a cargo por el ajuste. Se da cuando la diferencia entre el primer resultado es mayor que el segundo, monto que deberá enterarse con el pago provisional correspondiente al mes en que el mismo se efectúe.

Saldo a favor por el ajuste. Se presenta cuando el segundo resultado es mayor que el primer resultado.

La razón por la que se consideraba al impuesto por pagar y al impuesto acreditable del período en un procedimiento de ajuste a los pagos provisionales, era con el objeto de evitar la duplicidad del saldo a favor o del saldo a pagar que procediera; es decir, el saldo que en su caso existiera podía presentarse como resultado del procedimiento de ajuste, pero si adicionalmente ya se había solicitado la devolución del mismo o se hubieran efectuado los correspondientes pagos provisionales, el saldo a favor o el saldo a pagar procedente, podía ser duplicado.<sup>618</sup>

Finalmente, el impuesto del ejercicio era determinado conforme al siguiente procedimiento:<sup>619</sup>

- a) A los valores de los actos o actividades realizados en el ejercicio, se les aplicaba la tasa que correspondía de conformidad con la Ley (impuesto causado o a cargo del contribuyente en el ejercicio).

<sup>618</sup> Cfr. Martínez Gutiérrez, Javier, *op.cit.*, p. 34.

<sup>619</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 5°, párrafo séptimo.

- b) Se sumaban los montos de los saldos a favor del impuesto al valor agregado que resultaban en las declaraciones de pago provisional de dicho ejercicio, y en el ajuste a los pagos provisionales cuya devolución se hubiera solicitado.
- c) Al monto del impuesto acreditable del ejercicio, se le adicionaba el monto de los pagos provisionales del IVA que correspondieran al mismo ejercicio, el impuesto pagado correspondiente al ajuste a los pagos provisionales, el impuesto que se hubiera retenido al contribuyente durante el ejercicio y, en su caso, el saldo a favor del IVA que resultara en la declaración del ejercicio inmediato anterior por el que no se hubiera solicitado su devolución.
- d) La cantidad que resultaba en términos del inciso a), era adicionada con el monto determinado de conformidad con el inciso b), y finalmente se disminuía con el monto determinado conforme al inciso c).
- e) El resultado que se obtenía conforme a la operación realizada en el inciso d) era el impuesto del ejercicio.

Es importante precisar, que hasta el 31 de diciembre de 2001 las personas morales pagaban el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre de dicho ejercicio, salvo que se tratara de sociedades que tuvieran el carácter de controladoras puras,<sup>620</sup> en cuyo caso, el impuesto debía pagarse dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio, y las personas físicas dentro del período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente al cierre del ejercicio.<sup>621</sup>

Sin embargo, en atención a que la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el 31 de diciembre de 2001 para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 2002, establece que la mayoría de los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales de ISR, y debido a que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los pagos provisionales de este impuesto se efectuarán por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las señaladas para el impuesto sobre la renta; es que a partir de abril de 2002 las personas morales que efectuaban pagos provisionales trimestrales, quedaron obligadas a realizar pagos provisionales mensuales para efectos del IVA.<sup>622</sup>

A partir del 1° de enero de 2003 la periodicidad para la determinación del impuesto por pagar fue modificada, toda vez que actualmente el impuesto es calculado por cada mes de calendario de que se trate, y los contribuyentes deberán efectuar el pago del impuesto mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

---

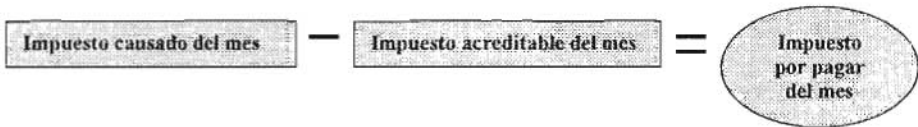
<sup>620</sup> De acuerdo con el artículo 57-A, párrafos primero y noveno de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, se entiende por sociedades controladoras las residentes en México, propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades controladas; y será pura, aquella sociedad controladora en la que la proporción de la participación accionaria que la controladora tenga en el capital social de la controlada sea al menos del 80%.

<sup>621</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 5°, penúltimo párrafo.

<sup>622</sup> Véase *Ley del Impuesto sobre la Renta*, vigente durante el ejercicio de 2002; así como la fracción LXXXIII de sus disposiciones transitorias, que es donde se señala que dicha periodicidad entrará en vigor a partir del mes de abril de 2002.



En consecuencia, de conformidad con la reforma del 30 de diciembre de 2002, el impuesto por pagar se efectuará de manera mensual y consistirá en " ..la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4º de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá el impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes."<sup>623</sup>



En consecuencia, el impuesto por pagar será determinado de manera mensual y los pagos tendrán el carácter de definitivos, debido a que el contribuyente ya no tendrá la obligación de determinar el impuesto por ejercicios ni de efectuar pagos provisionales.

Tratándose de la importación de bienes tangibles, " ..el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento."<sup>624</sup>

Respecto de los bienes por los que no se esté obligado al pago del impuesto general de importación, los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto al valor agregado, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente, por lo que el impuesto pagado al importar dichos bienes dará lugar al acreditamiento en los términos del artículo 4º de esta Ley.<sup>625</sup>

Una vez analizadas las periodicidades a las que el contribuyente ha estado obligado a determinar y enterar el impuesto por pagar desde la publicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a la fecha, es de concluirse que el sistema vigente a partir del 1º de enero de 2003 ha resultado mucho más sencillo, toda vez que han sido eliminadas una serie de cargas administrativas que se tenían cuando dicha determinación y entero debían realizarse en diversos periodos como sucedía en ejercicios anteriores.

De ahí, que la determinación del impuesto por pagar sea finalmente la médula del impuesto al valor agregado, en virtud de que el resultado de dicha determinación será lo que finalmente deba declarar el contribuyente, ya sea como impuesto a cargo o como saldo a favor; razón por la que resulta esencial su comprensión, además de la particular atención que debe tenerse respecto a la periodicidad señalada a efecto de realizar las declaraciones correspondientes.

<sup>623</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2003. artículo 5º, párrafo tercero.

<sup>624</sup> *Idem.*, artículo 28, primer párrafo.

<sup>625</sup> *Idem.*, artículo 28, párrafos segundo y tercero.

## II. El mecanismo acreditamiento en el impuesto al valor agregado.

El mecanismo de acreditamiento es el sistema de determinación del impuesto al valor agregado regulado en la Ley, que tiene como finalidad efectuar el cálculo del impuesto mediante un procedimiento a seguir.

Margáin Manautou señala que "...toda ley tributaria debe consignar el sistema conforme al cual el contribuyente, el fisco, o mediante el acuerdo de ambos se determine el crédito a pagar, sin olvidar que el método elegido sea el más adecuado en atención a la naturaleza y a la fuente del gravamen."<sup>626</sup>

De igual forma, resulta de gran trascendencia encontrar sistemas de determinación del impuesto, que además de rendir el máximo de recaudación, sean limpios, sencillos, económicos y cómodos en su aplicación; asimismo, es necesario precisar que el método por sí solo no garantiza el éxito de la recaudación, sobre todo cuando se establece para verificar el pago correcto de los créditos, debido a que se requiere de toda la habilidad del funcionario hacendario para obtener el mayor provecho del sistema que el legislador ha puesto en sus manos, sin violarlo o excederse del mismo.<sup>627</sup>

Aunado a lo anterior, es importante considerar la incapacidad que siempre ha demostrado el fisco para controlar al contribuyente; y derivado de esa insuficiencia, además de la constante necesidad de mayores recursos, siempre se ha optado por crear nuevos tributos o elevar los existentes sin realizar un análisis profundo acerca de la funcionalidad de los sistemas de determinación de los mismos.

Razón, por la que en este apartado es esencial el estudio y análisis del procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado con el objeto de precisar si el mecanismo de acreditamiento es en realidad el sistema más indicado en la determinación de dicho impuesto.

### A. Procedimiento.

En este apartado se analiza el mecanismo de acreditamiento como sistema de determinación del impuesto al valor agregado, así como sus características y su regulación en la Ley, que como ya se ha estudiado en apartados anteriores, la LIVA establece el procedimiento de cálculo del impuesto así como los elementos del mismo.

La principal característica del mecanismo de acreditamiento que nuestra legislación regula consiste en la obligación del contribuyente de aplicar el método establecido para la determinación del impuesto; es decir, queda a su cargo la determinación del gravamen, lo anterior conforme a lo dispuesto por el artículo 6º, tercer párrafo del Código Fiscal de la

<sup>626</sup> Margáin Manautou, Emilio, *op.cit.*, p. 317.

<sup>627</sup> *Ibidem.*

Federación al señalar que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...”;<sup>628</sup> de ahí que, por regla general el impuesto al valor agregado sea determinado por el mismo contribuyente al seguir el sistema de autodeterminación del impuesto.

Otra de las características del sistema de determinación consiste en que la determinación del impuesto, mediante la aplicación del método de acreditamiento adoptado por la Ley, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, la cual nace en el momento en que se realizan las situaciones que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.<sup>629</sup>

Finalmente, el mecanismo de acreditamiento se caracteriza por incorporar las normas de determinación del impuesto directamente en la Ley a efecto de generar seguridad jurídica al contribuyente; ya que, si las reglas para la determinación del impuesto sólo se enunciaran y su desarrollo se remitiera al Reglamento, éste último podría modificarse arbitrariamente en perjuicio del contribuyente en el momento en que el Poder Ejecutivo lo decidiera.

Asimismo, resulta importante determinar qué tipo de método adopta nuestra Legislación; lo anterior, con el fin de especificar la naturaleza del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para lo cual es necesario estudiar los sistemas de determinación que la doctrina recomienda, tales como: el método indiciario, el objetivo y el declarativo.

De acuerdo con Margáin Manautou, el método indiciario “...consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar con mayor precisión la capacidad contributiva<sup>630</sup> del primero o el consumo del segundo.”<sup>631</sup>

El método objetivo es el más común de los adoptados en las leyes especiales, el cual consiste en señalar una cuota o tasa en razón del peso, de la medida, del volumen, de la calidad de la mercancía o el valor de las mismas. Mientras que el método declarativo consiste en valorar un precio, una venta o un capital mediante la presentación de una declaración por quien percibió la prestación o por quien celebró el acto o actividad gravada.<sup>632</sup>

<sup>628</sup> *Código Fiscal de la Federación*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 6°, tercer párrafo.

<sup>629</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...*, op.cit., p. 318.

<sup>630</sup> De acuerdo con la Dra. Yolanda Cristina Ramírez Soltero en la conferencia: “Las contribuciones en el siglo XXI: la capacidad contributiva y capacidad de pago”, presentada en el Seminario de Derecho Fiscal 1999, se afirma que la capacidad contributiva referida a la capacidad efectiva de pago nace en el acto de la individualización de la carga tributaria del sujeto, una vez reconocidos sus niveles mínimos de subsistencia.

<sup>631</sup> *Idem.*, p. 322.

<sup>632</sup> *Idem.*, pp. 324-325.

En atención a lo anterior, se afirma que la Ley del Impuesto al Valor Agregado adopta los métodos indiciario y declarativo;<sup>633</sup> el primero, en virtud de que considera ciertos indicios como indicativos de capacidad contributiva, tal es el caso del consumo, que es considerado como índice de dicha capacidad a manera de prueba indirecta sobre el objeto gravado; lo anterior, se regula en el artículo 39 de la LIVA al establecer que al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se aplicará la tasa que corresponda y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.<sup>634</sup>

El método declarativo se presenta al regularse la declaración exigida al contribuyente del impuesto; y este supuesto es recogido por la LIVA al establecer en el artículo 5° la obligación de los contribuyentes de efectuar el pago del impuesto mediante declaración que deberán presentar en las oficinas autorizadas.<sup>635</sup>

El sistema de determinación del impuesto al valor agregado es regulado en la Ley a través de un mecanismo consistente en restar el impuesto acreditable del impuesto causado; es decir, consiste en la diferencia entre la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley la tasa que corresponda según sea el caso y el impuesto que se hubiera trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiese sido retenido.

A esta forma de calcular el impuesto la doctrina le asigna el nombre de “impuesto contra impuesto”, debido a que se determina el crédito fiscal al aplicar la tasa impositiva al valor de los actos gravados por la Ley y se le resta el impuesto cubierto en las compras y gastos.<sup>636</sup>

Derivado de lo anterior, se puede decir que el acreditamiento se constituye de dos elementos: el impuesto causado y el impuesto acreditable; es decir, se trata de una operación aritmética consistente en la “diferencia” entre sus dos elementos constitutivos, pero a su vez cada elemento tiene su propio procedimiento de determinación según se desprende del artículo 4° de la LIVA.

A efecto de determinar el acreditamiento consistente en la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable,<sup>637</sup> primeramente se debe determinar cada uno de estos impuestos específicos como elementos constitutivos en la determinación del impuesto al valor agregado; así se tiene, que el impuesto causado se calcula al multiplicar el valor de los actos o actividades por enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, e importación de bienes o servicios con excepción de los bienes tangibles, así como las exportaciones, por la tasa que corresponda según sea el caso.

<sup>633</sup> Véase Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...*, *op.cit.*, pp. 323 y 325.

<sup>634</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 39; y *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 51.

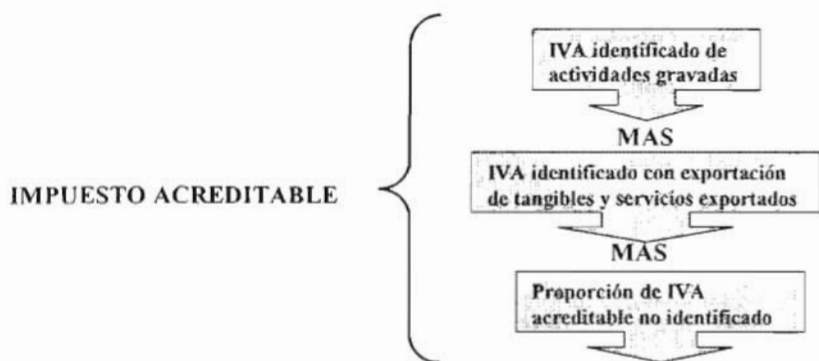
<sup>635</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 5°, párrafo tercero.

<sup>636</sup> Cfr. Due, John F., *Impuesto al valor agregado (apuntes para curso)*, Indetec, p. 29.

<sup>637</sup> Para mayor información respecto al impuesto causado y acreditable remitirse al apartado referente a los conceptos generales, apartados “A” y “D” de este capítulo.

$$\text{IMPUESTO CAUSADO} = \text{Valor de actos o actividades} \text{ POR Tasa}$$

En segundo término, debe determinarse el impuesto acreditable, es decir, debe calcularse el impuesto trasladado al contribuyente y el que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios<sup>638</sup> a través del procedimiento establecido en la LIVA, el cual consiste en la suma del impuesto trasladado identificado con actividades gravadas y el impuesto trasladado identificado con exportación de bienes tangibles y servicios, adicionado con la proporción del impuesto acreditable no identificado.<sup>639</sup>



Una vez calculados los impuestos constitutivos del mecanismo de acreditamiento, se debe efectuar el acreditamiento con el objeto de determinar el impuesto por pagar, que consiste en la diferencia entre el impuesto causado y el impuesto acreditable

### ACREDITAMIENTO

$$\text{Impuesto causado} - \text{Impuesto acreditable} = \text{Impuesto por pagar}$$

De esta manera, se tiene que a pesar de que la fórmula del acreditamiento es aparentemente muy sencilla por consistir en una simple operación aritmética, en realidad se trata de un procedimiento mucho más complicado, puesto que es imprescindible considerar todo el mecanismo en su conjunto como sistema de determinación del impuesto al valor agregado.

Aunado a que este mecanismo es de suyo complejo por el solo hecho de constituir el método por el cual se calcula el impuesto en comento, es criticable que cada vez que se modifica este procedimiento es para complicarlo cada vez más

<sup>638</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1º, párrafo cuarto.

<sup>639</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4º, fracción I, III y IV.

Es importante establecer que para la mayor comprensión de este punto, es necesario que se estudie a la par con lo analizado en el primer apartado de presente capítulo.

## **B. Modalidades.**

Una vez estudiado el mecanismo de acreditamiento en general, resulta esencial el análisis de los casos especiales relacionados con este procedimiento; es decir, la regla general es la aplicación del procedimiento examinado en los apartados anteriores respecto a los actos o actividades gravables para el impuesto al valor agregado como lo son la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Sin embargo, la mecánica de acreditamiento establece algunas modalidades que contienen ciertas reglas para distinguir las operaciones normales, de los casos especiales contemplados en la misma Ley como lo son la exportación de bienes o servicios, las inversiones o gastos en periodos preoperativos y la enajenación de bienes destinados al uso o goce temporal de actividades exentas; en estos casos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece requisitos específicos que merecen un análisis especial por tratarse de hipótesis particulares.

Es por ello, que en este apartado se estudian las modalidades en comento a efecto de lograr entender el mecanismo de acreditamiento de una manera integral al analizar tanto las hipótesis generales como los supuestos especiales regulados por el mismo artículo 4º de la LIVA que a continuación se detallan.

### **a) Exportación de bienes o servicios.**

Uno de las modalidades del mecanismo de acreditamiento lo constituye la exportación de bienes o servicios, máxime si se considera que hasta 1998 el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contemplaba el supuesto de la exportación de bienes o servicios dentro del régimen general como actividad acreditable del contribuyente gravada a la tasa del 0% y no como régimen especial como se contempla a partir de 1999.

La exportación de bienes o servicios se regía únicamente por las reglas generales establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1998, al establecerse en el artículo 30 de dicho ordenamiento, mismo permanece vigente a la fecha; que tratándose de las exenciones para la enajenación de bienes y la prestación de servicios establecidos en los artículos 9º y 15 de la Ley, el exportador de dichos bienes o servicios pueden calcular el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación o prestación de servicios; asimismo, establece que también procederá el acreditamiento cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.<sup>640</sup> Sin embargo, en ese entonces se regulaba de manera

---

<sup>640</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ª ed., Ed. Themis, México, 1998, artículo 30, párrafo primero.

aislada y no de manera particular dentro del mecanismo de acreditamiento como se contempla actualmente.

Durante ese ejercicio se considera como exportación de bienes o servicios: a) la que tenga el carácter de definitiva en términos de la legislación aduanera;<sup>641</sup> b) la enajenación de bienes intangibles realizada por personas residentes en el país a quien resida en el extranjero; c) el uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país; d) el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por concepto de asistencia técnica, operaciones de maquila para exportación, publicidad, seguros, afianzamientos; e) transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país; f) la enajenación de bienes importados temporalmente que hagan las empresas maquiladoras de exportación a otras empresas también maquiladoras de exportación.<sup>642</sup>

No obstante lo anterior, en 1999 se incorpora el supuesto de la exportación como quinto párrafo de la fracción I, del artículo 4º de la LIVA, al regularse como cálculo aplicable al mecanismo de acreditamiento, al establecerse que tratándose de la exportación, el contribuyente podrá acreditar exclusivamente el impuesto identificado con dicho acto o actividad y que el acreditamiento del impuesto que corresponda a sus demás actos o actividades estará a lo dispuesto en el párrafo cuarto de la fracción I de ese mismo numeral (regla general), sin considerar el valor que corresponda a las exportaciones en la determinación del porcentaje.<sup>643</sup>

Asimismo, el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es reformado a efecto de considerar como exportación de bienes y servicios las que tengan el carácter de definitivas conforme a la Ley Aduanera, salvo: a) las ventas a quienes paguen sus contribuciones mediante cuenta aduanera como si importaran la mercancía al momento de la adquisición;<sup>644</sup> b) los residentes en el país que enajenen a PITEX (Programa de Importación Temporal para Exportadores), ALTEX (Empresas Altamente Exportadoras) con constancia de exportación;<sup>645</sup> c) las maquiladoras o PITEX que cuenten con constancia de exportación de otras PITEX y NO PITEX.<sup>646</sup> Es importante señalar que el primer supuesto fue derogado el 31 de diciembre de 2000, y los otros dos supuestos el 30 de diciembre de 2002.

Pese a la reforma anterior, en este ejercicio permanece como exportación: la enajenación de bienes intangibles realizadas a residentes en el extranjero; el uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por residentes en el país; el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por

<sup>641</sup> De acuerdo con el artículo 102 de la Ley Aduanera vigente en 2003, el régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

<sup>642</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ª ed., Ed. Themis, México, 1998, artículo 29.

<sup>643</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 4º, fracción I, párrafo quinto.

<sup>644</sup> *Ley Aduanera*, SHCP-SAT, México, 2003, artículo 86.

<sup>645</sup> *Idem*, artículo 108, penúltimo párrafo.

<sup>646</sup> *Idem*, artículo 112.

concepto de asistencia técnica, operaciones de maquila para exportación, publicidad, comisiones y mediaciones, seguros, reaseguros, así como afianzamientos, reafianzamientos y operaciones de financiamiento. También, la transportación internacional de bienes, así como de ciertos servicios portuarios; la transportación área de personas prestada por residentes en el país pero sólo por la parte que no se considera prestada en México; y la prestación de servicios personales independientes aprovechados en el extranjero.<sup>647</sup>

Es importante señalar que en atención a la regla 5.5.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, la exportación de servicios personales no debe beneficiar o ser aprovechados por una subsidiaria ubicada en México del residente en el extranjero; por una persona física o moral residente en el país que se considere parte relacionada con el residente en el extranjero; o por un cliente o proveedor residente en el país, de la persona residente en el extranjero por el que se haya cobrado como pago por los servicios prestados por el residente en el extranjero. Es decir, la factura puede ir destinada al extranjero, pero el servicio deberá prestarse en México.<sup>648</sup>

De igual forma, la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1999 establece en regla 5.1.14 como requisitos para efectuar la exportación los siguientes:

- Que las maquiladoras, PITEX (Programa de Importación Temporal para Exportación), ECEX (Empresas de Comercio Exterior) soliciten la inscripción del proveedor ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
- Que se presente simultáneamente por agente aduanal, pedimento de exportación e importación del enajenante y adquirente.
- Que las maquiladoras PITEX, ECEX retornen las mercancías en un plazo no mayor a doce meses.<sup>649</sup>

Estos requisitos, que fueron publicados en la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior vigente para 1999, fueron incorporados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el año 2000.<sup>650</sup>

Asimismo, el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que tratándose de la exportación de bienes o servicios, 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. Sin embargo, en 1999 se presenta la posibilidad de la desaparición de la tasa del 0% para enajenaciones realizadas por personas residentes en el país a PITEX, ALTEX y maquiladoras, cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la regla 5.1.14 de la Resolución Miscelánea Fiscal de Comercio Exterior para 1999.

<sup>647</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 29.

<sup>648</sup> Véase Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999, segunda sección, regla 5.5.2.

<sup>649</sup> Cfr. Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1999, Regla 5.1.14.

<sup>650</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente a partir del 1º de enero de 2000, artículo 29, fracción VIII.



Lo anterior, da como resultado que a partir del 1º de enero de 2000 y hasta la fecha, el artículo 31 de la LIVA sea derogado y se adicione la fracción VIII del artículo 29 de la misma Ley para permanecer vigente del 1º de enero de 2000 al 31 de diciembre de 2002 en que es derogada.

Sin embargo, dicha fracción VIII del artículo 29 de la LIVA, durante su vigencia establece que se considera exportación la enajenación de bienes que realicen empresas con programa de importación temporal para producir artículos de exportación, que haya estado vigente cuando menos un año, y las catalogadas como maquiladoras de exportación.<sup>651</sup>

Asimismo, se considera que el enajenante exporta los bienes hasta por el monto que resulte de aplicar al valor de los mismos la proporción que represente el valor total de enajenación de las exportaciones definitivas realizadas en el trimestre inmediato anterior por la empresa adquirente en el valor total de las ventas de dicha empresa en el mismo periodo; esta empresa deberá informar por escrito la proporción referida a quien le enajena los bienes en el momento en que se efectúe la enajenación.<sup>652</sup>

Lo anterior se traduce en la siguiente fórmula:

$$\boxed{\text{Valor de las exportaciones definitivas del adquirente}} \text{ ENTRE } \boxed{\text{Ventas totales de la empresa adquirente}} = \text{PROPORCIÓN}$$

Este numeral también señala que cuando se pueda identificar la proporción que se destinará a la exportación definitiva de los bienes que se adquieran, se considerará que el enajenante exporta dichos bienes hasta por la mencionada proporción, siempre que esta última sea menor a la que se refiere el párrafo anterior,<sup>653</sup> lo que se traduce de la siguiente manera:

$$\boxed{\text{Valor de la enajenación}} \text{ POR } \boxed{\text{Proporción de exportaciones}} = \text{Valor de la enajenación gravado a la tasa del 0\%}$$

Es importante precisar que en ese ejercicio, las empresas que adquieran bienes así como las que los enajenen, deberán informar trimestralmente a las autoridades fiscales los días 15 de los meses de abril, julio y octubre del mismo año y enero del siguiente, sobre las adquisiciones o enajenaciones, según corresponda, que hayan efectuado durante el trimestre anterior y, en su caso, la proporción que hubieran aplicado a dichos bienes en el mismo periodo de conformidad con lo anterior.<sup>654</sup>

<sup>651</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 29, fracción VIII, primer párrafo.

<sup>652</sup> *Idem.*, segundo párrafo.

<sup>653</sup> *Idem.*, tercer párrafo.

<sup>654</sup> *Idem.*, cuarto párrafo.

Igualmente, los adquirentes informarán el valor de sus exportaciones definitivas realizadas en el trimestre inmediato anterior al que se reporta y el valor total de sus ventas en el mismo periodo. La proporción que no se considere exportada deberá pagar el impuesto al valor agregado actualizado, así como una cantidad equivalente al importe de los recargos correspondientes, a partir del mes en que las mercancías se importaron temporalmente y hasta que se efectúe la enajenación.<sup>655</sup>

No obstante lo anterior, el artículo 4º vuelve a modificarse para el año 2000, lo que trae aparejada la reforma referente a la exportación de bienes o servicios para quedar ubicada como párrafo cuarto del precepto en comento, el cual continúa esencialmente vigente a la fecha, salvo la modificación de la periodicidad de su determinación que para 2003 será de manera mensual.

Dicho numeral establece que el contribuyente determinará las adquisiciones de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados por concepto de operaciones de maquila,<sup>656</sup> que hubieran efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, y que a partir de 2003 será en el mes de calendario de que se trate.<sup>657</sup>

Asimismo, este precepto señala que el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.<sup>658</sup>

Derivado de lo anterior, se precisa que a partir del año 2000 y hasta la fecha, el contribuyente ya no podrá acreditar bajo esta regla cualquier acto identificado con la exportación de bienes o servicios, sino que en la actualidad se limita la identificación a ciertos actos o actividades establecidos en la Ley.

De ahí que, actualmente el contribuyente sólo pueda acreditar las adquisiciones de materias primas, productos terminados o semiterminados, los gastos e inversiones, incluso de importaciones que se identifiquen exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios de maquila que se consideren exportados, además de reafirmar el requisito de deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta.<sup>659</sup>

Por lo que, quedan excluidas del acreditamiento como procedimiento específico de la exportación de bienes o servicios regulado en el cuarto párrafo del artículo 4º de la LIVA,

<sup>655</sup> *Idem*, quinto párrafo.

<sup>656</sup> *Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículos 4º, párrafo cuarto y 29, fracción IV, inciso b).

<sup>657</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente a partir del 1º de enero de 2003, artículo 4º, cuarto párrafo.

<sup>658</sup> *Idem.*, artículo 4º, párrafo cuarto.

<sup>659</sup> *Ibidem*.

las exportaciones identificadas con bienes intangibles, servicios de publicidad, comisiones y mediaciones, seguros, reaseguros, financiamiento y refinanciamiento, operaciones financieras, transportación internacional de bienes, transportación aérea de personas, en cuyo caso se registrarán conforme a la regla general del artículo 4° de la LIVA.

Lo anterior se deduce, a *contrario sensu*, de lo señalado por el último párrafo de la fracción I del artículo 4° en comento, al establecer que lo dispuesto en ese apartado no será aplicable tratándose de la enajenación de bienes tangibles cuando éstos se exporten y de la prestación de servicios de maquila, para lo cual se aplicará la regla específica regulada en el cuarto párrafo del precepto en mención.

De igual forma, es importante señalar que a partir del 1° de enero de 2003 el inciso b) de la fracción IV del artículo 29 de la LIVA es reformado a efecto de incorporar como requisito para que sea considerado como exportación, el que las operaciones de maquila y submaquila cumplan lo dispuesto en el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Además de aclarar que "...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."<sup>660</sup>

A partir de ese mismo ejercicio, la fracción VII del artículo 29 de la LIVA también es reformada al considerar como servicios de exportación lo referente a la prestación de servicios de hotelería y conexos 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 dicho extranjeros exhiban el documento migratorio que acredite su estancia legal en el país y paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito y la contratación de los servicios se realicen por los organizadores del evento.<sup>661</sup> Lo anterior, para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 2004.<sup>662</sup>

En conclusión, tratándose de la exportación de bienes o servicios la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla dos reglas para la determinación del impuesto al valor agregado a saber:

- 1) La regla específica de acreditamiento regulada en el cuarto párrafo del artículo 4° de la LIVA, referente al acreditamiento del impuesto trasladado por adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones identificados con la exportación de bienes tangibles y servicios de maquila contemplados el inciso b) de la fracción IV del artículo 29 de la LIVA.

En este supuesto, no se incluye a las mercancías que no sean gastos ni inversiones, su aplicación se limita a los servicios de maquila y no a otros; por lo que, las erogaciones deducibles deben estar exclusivamente identificadas con la exportación de bienes tangibles y los servicios de maquila antes mencionados.

<sup>660</sup> *Idem.*, artículo 29, fracción IV, inciso b).

<sup>661</sup> *Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente a partir del 1° de enero de 2004, artículo 29, fracción VII

<sup>662</sup> Véase artículo octavo transitorio del Decreto de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.

- 2) La regla general de acreditamiento regulada en la fracción I del artículo 4º de la LIVA, en donde se considera como exportación gravada a la tasa del 0% a la enajenación de bienes intangibles, los servicios de publicidad, seguros, reaseguros, operaciones de financiamiento, la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios de hotelería a turistas extranjeros que ingresen al país para asistir a congresos, ferias, etc., entre otros; en cuyo caso se aplicará la regla general de acreditamiento y no se considerará como impuesto trasladado al contribuyente lo relativo a los gastos e inversiones como es el caso específico del cuarto párrafo de dicho numeral.

Derivado de lo antes expuesto, se comenta que el mecanismo de acreditamiento, tratándose de la exportación de bienes y servicios, ha sido modificado constantemente a través de los años, ello con la firme intención del legislador de incentivar la actividad exportadora del país.

#### **b) Inversiones o gastos en períodos preoperativos.**

El tercer párrafo del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como modalidad del mecanismo de acreditamiento lo relativo a las inversiones o gastos en períodos preoperativos, y pese a que este supuesto no ha tenido modificaciones de trascendencia, resulta importante su estudio por el sólo hecho de constituir un caso especial dentro del sistema de determinación del impuesto al valor agregado.

Esta modalidad se encontraba regulada hasta el ejercicio de 1999 en la fracción I, párrafo tercero del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, a partir de su reforma en el año 2000 y hasta la fecha, este supuesto es regulado en el apartado tercero del numeral en comento.

La diferencia entre lo establecido hasta el 31 de diciembre de 1999, y lo regulado a partir del 1º de enero de 2000 a la fecha, radica únicamente en la frase derogada en esta última publicación que a la letra dice: "por error en el cálculo de gastos e inversiones",<sup>663</sup> esta expresión no trasciende al ser suprimida; en virtud de que, es evidente que si la Ley permite "estimar" el impuesto por pagar en un supuesto determinado, es lógico que se adviertan posibles diferencias entre el cálculo real y el presunto, disparidad que se presume deriva de un error en el cálculo de dichos gastos e inversiones por provenir de una estimación. De ahí, que la Ley consienta un margen de error por el que no se cobrarán recargos, máxime si el pago se efectúa espontáneamente por presumirse una actuación de buena fe.

En virtud de que la frase comentada en el párrafo anterior resulta obvia, no causó trascendencia su eliminación con su reforma en el año 2000, de lo que se desprende que el procedimiento para la determinación del impuesto en ese supuesto continúa siendo el mismo.

<sup>663</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 4º, fracción I, párrafo tercero.

El párrafo tercero del artículo 4º de la LIVA, establece que se podrá estimar el destino de las inversiones o gastos en períodos preoperativos, además de acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto; pero si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos siempre que el pago se efectúe espontáneamente.<sup>664</sup>

Con el objeto de entender esta modalidad, es importante precisar que las "erogaciones realizadas en períodos preoperativos son aquellas que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante..."<sup>665</sup>

Derivado de lo anterior, se señala que es requisito indispensable para poder aplicar la modalidad del acreditamiento, respecto a inversiones o gastos en períodos preoperativos, el que dichas erogaciones sean realizadas antes de que el contribuyente enajene el bien o preste el servicio de manera constante, debido a que se trata de la presunción del impuesto en la etapa previa a la realización de la actividad gravable.

Es decir, la Ley faculta al contribuyente a determinar el impuesto durante la fase de elaboración, diseño, empaque o distribución del producto, además de autorizar que se acredite dicho impuesto aún y cuando no se hayan realizado las actividades por las que supuestamente se estará obligado al pago del gravamen.

Es importante precisar, que en virtud de la reforma estructural realizada al artículo 4º de la LIVA el 31 de diciembre de 1999 en cuanto al procedimiento de determinación del impuesto acreditable, esta modalidad únicamente fue modificada a efecto de ser adecuada al nuevo procedimiento, sin que con ello se alterara la esencia de la determinación del impuesto respecto a los gastos e inversiones en períodos preoperativos, para permanecer en el mismo sentido a la fecha.

**c) Enajenación de bienes destinados al uso y goce temporal de actividades exentas.**

Otra modalidad del mecanismo de acreditamiento es la enajenación de bienes destinados al uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades exentas, que por tratarse de un caso especial del mecanismo de acreditamiento, merece un análisis especial en este apartado.

La determinación del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes constituye la regla general y es determinado a través del procedimiento común de acreditamiento; en tanto, que el uso o goce temporal de bienes y servicios por actos o

<sup>664</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4º, párrafo tercero.

<sup>665</sup> *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, 2003, artículo 38, párrafo quinto.

actividades de personas que realicen actividades gravadas si bien se encuentra regulada en los artículos 19 al 23 del la Ley del Impuesto al Valor Agregado, también es cierto que el legislador omite la regulación de dicha actividad en el procedimiento de determinación del impuesto en el artículo 4° de la LIVA, y únicamente contempla la modalidad específica consistente en la enajenación de bienes destinados al uso o goce temporal de personas que realicen actividades exentas al destinarse un apartado especial de la LIVA para la determinación del impuesto tratándose de dicha actividad.

Se considera que tal omisión fue a partir de la reforma estructural del artículo 4° de la LIVA el 31 de diciembre de 1999, toda vez que de acuerdo al mecanismo contemplado hasta el ejercicio de 1999, el impuesto era regulado de manera general sin especificar ningún acto o actividad en específico, ya que sólo se atendía a los requisitos para que el impuesto fuese acreditable respecto a la realización de los actos o actividades objeto del impuesto.<sup>666</sup>

Sin embargo, a partir del 1° de enero de 2000, se contempla una fracción I referente a la determinación del impuesto trasladado de adquisiciones identificadas sólo con la enajenación de bienes o la prestación de servicios gravados; la fracción II para la determinación del impuesto trasladado por adquisiciones identificadas con la enajenación de bienes o prestación de servicios exentos; y la fracción III regula la determinación de la proporción acreditable del impuesto no identificado.<sup>667</sup>

De ahí, que el artículo 4° de la LIVA omita la determinación del impuesto trasladado por adquisiciones identificadas con el uso o goce temporal de bienes y únicamente contemple la regla específica antes mencionada, situación que genera gran incertidumbre a los contribuyentes y que se analiza a detalle en el Capítulo Sexto de este trabajo de investigación.

La modalidad del acreditamiento respecto al impuesto trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos para el uso o goce temporal de bienes que realicen preponderantemente actividades exentas, es regulada en la Ley del Impuesto al Valor Agregado a partir de 1999, cuando por iniciativa del Poder Ejecutivo se propone, a través del mecanismo de acreditamiento, el eliminar las prácticas de elusión fiscal que llevan al diferimiento del entero del impuesto al valor agregado que se traslada a los contribuyentes exentos del mismo.<sup>668</sup>

Derivado de lo anterior, se sugiere incorporar la figura del arrendamiento de bienes, en lugar de la enajenación de los mismos; por lo que se propone establecer que el acreditamiento del impuesto al valor agregado que se le haya trasladado al contribuyente por los bienes que arrienda a contribuyentes exentos del impuesto, sólo procederá hasta por

---

<sup>666</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente a partir del 1° de enero de 1999, artículo 4°.

<sup>667</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente a partir del 1° de enero de 2000, artículo 4°.

<sup>668</sup> Véase Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

la proporción que representen las contraprestaciones que reciban respecto del valor total del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, hasta agotar dicho acreditamiento.<sup>669</sup>

De ahí que, la modalidad en comento fuera adicionada como sexto párrafo de la fracción I, del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1999 al establecer que “tratándose del impuesto que se hubiese trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades exentas del pago del impuesto en los términos de la presente Ley, dicho impuesto será acreditable en la proporción que represente cada una de las contraprestaciones que se reciban por el otorgamiento del uso o goce, respecto del valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley, hasta agotar dicho acreditamiento”.<sup>670</sup>

Si bien es cierto que el impuesto derivado de la enajenación de bienes le es trasladado al contribuyente que adquiere los mismos de conformidad con la regla general, también es cierto que como el destino de dichos bienes es otorgarlos en uso o goce temporal a personas que realicen actividades exentas, el impuesto trasladado ya no puede seguir su procedimiento normal; ya que en este caso, el otorgante recibe el impacto del traslado como si fuera el consumidor final a causa de la situación de exención en que se encuentra quien recibe el bien en uso o goce temporal.

Razón, por la que la Ley autoriza al contribuyente para que el impuesto sea acreditado de manera paulatina; es decir, en la proporción que represente cada una de las contraprestaciones derivadas del otorgamiento en uso o goce del bien hasta agotar el acreditamiento.

Sin embargo, a pesar de que la LIVA vigente para 1999 establece expresamente que el contribuyente podrá acreditar el impuesto en la proporción que represente cada una de las contraprestaciones que se reciban por el uso o goce del bien, el precepto en comento se queda corto debido a que no establece la manera en que debe efectuarse el cálculo de dicha proporción.

En atención a lo anterior, la regulación de esta modalidad es reformada el 31 de diciembre de 1999 con el objeto de precisar el procedimiento para el cálculo de la proporción en comento; por lo que a partir del ejercicio de 2000, la determinación del impuesto trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos en uso o goce temporal, es contemplado en los párrafos quinto y sexto de la LIVA para permanecer esencialmente vigente del 1º de enero de 2000 a la fecha, salvo las modificaciones referentes a la periodicidad de su determinación, debido a que a partir del 1º de enero de 2003 el impuesto es determinado de manera mensual.

---

<sup>669</sup> Véase Diario de los Debates: Dictamen de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

<sup>670</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 4º, fracción I, párrafo sexto.

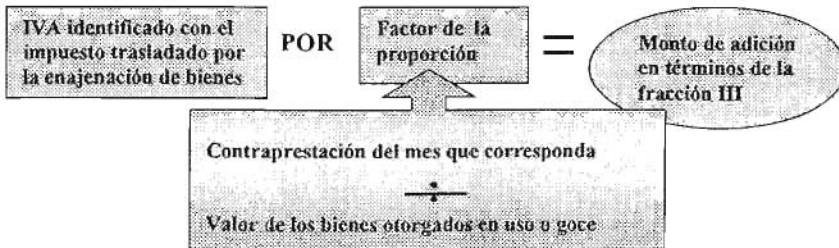
La estructura que se establece para la regulación de esta modalidad, consiste en la incorporación de un párrafo quinto al artículo 4º de la Ley, el cual señala la obligación del contribuyente para identificar el monto equivalente al IVA que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes destinados al uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto.<sup>671</sup>

Asimismo, se adiciona un párrafo sexto a dicho precepto con el fin de establecer el procedimiento de determinación de la proporción en comento, al señalar que el monto del impuesto identificado conforme al quinto párrafo se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el período que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce a que se refiere el artículo 12 de la Ley, y el resultado que se obtenga será el monto que podrá ser adicionado en términos de la fracción III, primer párrafo del mismo artículo 4º, hasta agotar el monto del impuesto al valor agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente.<sup>672</sup>

Como se observa, el quinto y sexto párrafos del artículo 4º de la LIVA vigente del 1º de enero a la fecha, conserva en esencia el mismo sentido del derogado sexto párrafo de la fracción I del artículo 4º vigente para 1999, lo único que hace el legislador es dividir dicho apartado en dos párrafos, además de adicionarlo con la figura de la identificación del impuesto trasladado y el procedimiento para calcular la proporción de la contraprestación.

Es importante precisar, que el procedimiento para la determinación del impuesto por la enajenación de bienes destinados al uso o goce temporal de personas que realizan actividades exentas también ha sido adecuado al nuevo mecanismo de determinación del impuesto acreditable; motivo por el cual, el resultado de dicha operación es adicionado en términos de la fracción III, primer párrafo del artículo 4º de la LIVA con el objeto de determinar el IVA acreditable de acuerdo con la fracción IV de dicho numeral.

El procedimiento anterior se representa de la siguiente manera:



<sup>671</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 4º, quinto párrafo.

<sup>672</sup> *Idem*, párrafo sexto



En atención a lo anterior, el monto del impuesto pagado por la adquisición de un bien debe disminuirse del total del impuesto trasladado al contribuyente señalado en la fracción III del artículo 4º, puesto que se entiende que la cantidad que se disminuye ya estaba incluida en el total del IVA trasladado al contribuyente.<sup>673</sup>

En conclusión, el impuesto de las contraprestaciones recibidas por la enajenación del bien destinado al uso o goce temporal de personas que realicen actividades exentas, se adiciona al resto de los conceptos establecidos en la fracción III, primer párrafo del artículo 4º, hasta agotar el impuesto al valor agregado diferido.<sup>674</sup>

Este procedimiento resulta justo para el contribuyente, en virtud de que el impuesto que se le hubiese trasladado puede acreditarse paulatinamente en atención a la proporción de las contraprestaciones recibidas; es decir, la carga se difiere hasta agotarse, por lo que la incidencia del impuesto no le afecta de lleno en una sola manifestación.

### C. Momento en que se efectúa el acreditamiento.

En términos generales, el acreditamiento se efectúa en el momento en el que se materializa la hipótesis normativa; es decir, el momento en que se actualiza el objeto del impuesto es cuando nace la obligación fiscal, y en consecuencia la obligación de determinar el impuesto al valor agregado, que en el caso concreto se efectúa a través del mecanismo de acreditamiento.

Es importante señalar, que a lo largo de la evolución del impuesto al valor agregado se han presentado dos momentos en los que debe efectuarse el acreditamiento como sistema de determinación del impuesto al valor agregado a saber: a) del 1º de enero de 1980 al 31 de diciembre de 2001, y b) del 1º de enero de 2002 a la fecha; razón por la que en este apartado se determina un análisis comparativo al respecto.

Hasta el ejercicio de 2001, el momento para efectuar el acreditamiento se presentaba cuando el contribuyente realizaba cualquiera de las actividades gravadas por la Ley; es decir, al momento de enajenar los bienes, prestar el servicio, otorgar el uso o goce temporal de bienes o al importar los bienes o servicios.

En atención a lo anterior, se considera efectuada la enajenación de bienes, y por lo tanto la obligación de efectuar el acreditamiento, al momento en que se envíe el bien al adquirente, o se haga la entrega material del mismo, excepto cuando el adquirente no esté obligado a recibirlo; se pague parcial o totalmente el precio; o se expida comprobante que ampare la enajenación.<sup>675</sup>

Tratándose de la prestación de servicios, se tendrá la obligación pagar el impuesto y por lo tanto, la obligación de determinarlo en el momento en que se cobren o sean exigibles

<sup>673</sup> Cfr. Martínez Gutiérrez, Javier, *op. cit.*, p. 30.

<sup>674</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Artículo 4º, fracción III.

<sup>675</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 11.

las contraprestaciones a favor de quien preste los servicios, o bien, se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, quedando incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios.<sup>676</sup>

En el caso en que se otorgue el uso o goce temporal de bienes, el acreditamiento se efectúa al momento de cobrarse, hacerse exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento o al expedirse el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, quedando incluidos los anticipos recibidos por el contribuyente.<sup>677</sup>

Respecto a la importación de bienes o servicios será en el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite; cuando la importación temporal se convierta en definitiva; y tratándose de bienes intangibles, en el momento en que se aprovechen en territorio nacional, se pague parcial o totalmente la contraprestación, o se expida el documento que ampare la operación.<sup>678</sup>

No obstante lo anterior, a partir del 1º de enero de 2002 el momento de efectuar el acreditamiento fue modificado con la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mediante articulado transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, la cual establece que "...para efectos del artículo 4º, el acreditamiento sólo procederá cuando el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado y, en su caso, las adquisiciones efectivamente pagadas".<sup>679</sup>

Asimismo y a efecto de ser congruentes con lo anterior, la misma Ley de Ingresos señala que en sustitución de lo previsto en los artículos 11, 17, 22 y demás correlativos de la Ley, el impuesto se causará en el momento que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas; tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A, el impuesto se causará cuando se devenguen, a excepción de los intereses generados por enajenaciones a plazo.<sup>680</sup>

En el caso de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce,<sup>681</sup> de acuerdo con dicha Ley de Ingresos, se considerará efectuada la importación en el momento en que se pague la contraprestación que corresponda.<sup>682</sup>

Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan

<sup>676</sup> *Idem*, artículo 17.

<sup>677</sup> *Idem*, artículo 22.

<sup>678</sup> *Idem*, artículo 26.

<sup>679</sup> *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001, artículo séptimo transitorio, fracción II.

<sup>680</sup> *Idem*, fracción I.

<sup>681</sup> *Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 26, fracción III.

<sup>682</sup> *Cfr. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001, artículo séptimo transitorio, fracción I, párrafo segundo.

en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título; en el caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien efectuó el depósito. Respecto a los certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando el certificado se transfiera.<sup>683</sup>

En atención a la reforma efectuada a través de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, y a efecto de ser congruentes con ello, es que a partir del 1º de enero de 2003, dichas modificaciones son incorporadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con lo que se reafirma que el acreditamiento se efectuará en el momento en el que se materializa la hipótesis normativa que en el caso concreto será:

- 1) La enajenación de bienes se considera que se realiza en el momento en que efectivamente se cobre las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.<sup>684</sup>
- 2) Tratándose de la prestación de servicios, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo que se trate de intereses que deriven de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme sean devengados.<sup>685</sup>
- 3) Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en el que el otorgante cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.<sup>686</sup>
- 4) La importación de bienes o servicios se considera efectuada: a) en el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite; b) cuando la importación temporal se convierta en definitiva; c) en el caso del aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero, en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones.<sup>687</sup>

En consecuencia, actualmente el momento de efectuar el acreditamiento será cuando efectivamente se hayan cobrado las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas; por lo que, para efectos de la Ley del impuesto al valor agregado se considera que éstas fueron efectivamente cobradas cuando:

- La contraprestación sea recibida en efectivo o en bienes o servicios, aún y cuando éstas correspondan a anticipos, depósitos, o cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe.<sup>688</sup>
- El interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a dichas contraprestaciones.<sup>689</sup>

<sup>683</sup> *Idem.*, párrafo tercero.

<sup>684</sup> *Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 11.

<sup>685</sup> *Idem.*, artículos 17 y 18-A.

<sup>686</sup> *Idem.*, artículo 22.

<sup>687</sup> *Idem.*, artículo 26.

<sup>688</sup> *Idem.*, artículo 1-B, primer párrafo.

<sup>689</sup> *Ibidem.*

- Tratándose del pago mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.<sup>690</sup>
- Los títulos de crédito distintos del cheque se presumen que constituyen una garantía de pago del precio o contraprestación pactadas y del impuesto correspondiente a la operación de que se trate; por lo que, se consideran recibidos cuando efectivamente se cobren o transmitan a un tercero, excepto en procuración.<sup>691</sup>
- Cuando el pago se realice mediante vales, documentos, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio, se considerará que el valor de las actividades y el impuesto al valor agregado fueron efectivamente pagados en la fecha en que sean recibidos o aceptados por el contribuyente.<sup>692</sup>

En un sentido comparativo, se afirma que hasta el 2001 bastaba con que se efectuara el pago o contraprestación de la actividad gravada de manera virtual para que se considerara la obligación de pagar el impuesto; y en consecuencia, ese era el momento de efectuar el acreditamiento, a pesar de que en realidad aún no se hubiera verificado efectivamente el pago de la contraprestación correspondiente por la realización de la actividad de que se tratara.

Sin embargo, del 1º de enero de 2002 a la fecha, es necesario que el pago o contraprestación sea efectivamente pagado, de lo contrario se considerará que la actividad gravable no se ha consumado; y por lo tanto, el impuesto aún no se causa, ni tampoco será el momento para efectuar el acreditamiento.

#### **D. Los saldos a favor en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

En atención a lo estudiado en apartados anteriores, es importante señalar que al efectuar el mecanismo de acreditamiento no siempre resulta un impuesto a pagar sino que también puede dar lugar un saldo a favor que deberá enterarse igualmente al fisco mediante la declaración correspondiente.

Actualmente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula el tratamiento de los saldos a favor en su artículo 6º, al establecer que " cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que este último caso sea sobre el total del saldo a favor."<sup>693</sup>

<sup>690</sup> *Idem.*, segundo párrafo.

<sup>691</sup> *Idem.*, tercer párrafo.

<sup>692</sup> *Idem.*, último párrafo.

<sup>693</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 6.

A diferencia del sistema de devolución establecido hasta el 31 de diciembre de 1999, en donde la Ley del Impuesto al valor Agregado contemplaba dos supuestos consistentes en: a) el saldo a favor en la declaración de pagos provisionales, y b) el saldo a favor en la declaración del ejercicio.

Lo anterior, en atención a que la Ley establecía que cuando en la declaración de pago provisional resultara saldo a favor, el contribuyente podía acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le correspondiera en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre y cuando fuera sobre el total de dicho saldo. Pero si en la declaración del ejercicio el contribuyente tenía cantidades a su favor, podía acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total.<sup>694</sup>

Sin embargo, el 31 de diciembre de 1999 el artículo 6º es modificado con la intención de ser congruente con lo relativo a los pagos provisionales mensuales y con el ajuste del impuesto, razón por la que se adicionan una serie de supuestos que el contribuyente debía efectuar según el caso, y que a continuación se detallan.

Del 1º de enero de 2000 al 31 de diciembre de 2002, los saldos a favor podían presentarse en pagos provisionales, tanto mensuales como trimestrales, en periodo de ajuste, o bien en el ejercicio, supuestos que la Ley contemplaba de la siguiente manera:

**A. Saldos a favor en pagos provisionales mensuales.**

1. Si en las declaraciones de pago provisional resulta saldo a favor, el contribuyente puede acreditarlo contra el impuesto a su cargo en los meses siguientes hasta agotarlo.
2. Si el contribuyente no lo acredita, puede solicitar su devolución siempre que sea sobre el total del saldo a favor.<sup>695</sup>

**B. Saldos a favor en pagos provisionales del periodo de ajuste.**

1. Si en las declaraciones de los pagos provisionales al periodo de ajuste resulta saldo a favor, el contribuyente puede solicitar su devolución total a más tardar en el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio.
2. Si el contribuyente no solicita su devolución, puede acreditarlo a más tardar en la declaración de pago provisional del último mes del periodo por el que se realiza el ajuste.<sup>696</sup>

**C. Saldos a favor por el ajuste a los pagos provisionales.**

1. Cuando resulte saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales en términos de la fr. III del artículo 5º, o en las declaraciones de los pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio, el contribuyente podrá solicitar la devolución sobre el saldo a favor total a más tardar en el mes siguiente del cierre del ejercicio.

<sup>694</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 6º, párrafos primero y segundo.

<sup>695</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, artículo 6º.

<sup>696</sup> *Ibidem*.

2. Si no solicita su devolución podrá acreditarlo a más tardar en la declaración correspondiente al último mes del ejercicio.<sup>697</sup>

#### D. Saldos a favor en pagos provisionales trimestrales.

1. Si en las declaraciones de los pagos provisionales trimestrales resulta saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar la devolución sobre el total del saldo a favor a más tardar en el mes siguiente del cierre del ejercicio.
2. Si no solicita devolución puede acreditarlo a más tardar en la declaración correspondiente al último pago provisional del ejercicio.<sup>698</sup>

#### E. Saldos a favor en el ejercicio.

1. Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera saldo a favor podrá acreditarlo o solicitar su devolución total en las declaraciones de pago provisional posteriores.<sup>699</sup>

Desde la publicación de la LIVA a la fecha, los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores. Sin embargo, si del saldo a favor que resulte no se solicita devolución, procede el acreditamiento de la siguiente manera:

a) Hasta el ejercicio de 2002, el saldo a favor que resultare de declaraciones de pagos provisionales, en el ajuste semestral o en la declaración del ejercicio podía acreditarse:<sup>700</sup>

IVA acreditable determinado conforme al artículo 4° de la Ley.

- (-) IVA retenido al contribuyente
- (-) Saldo a favor no solicitado en devolución

#### PAGO PROVISIONAL

b) A partir del 1° de enero de 2003, el saldo a favor que resultare de declaraciones mensuales podrá acreditarse:

IVA acreditable mensual determinado conforme al artículo 4° de la Ley.

- (-) IVA retenido mensual al contribuyente
- (-) Saldo a favor no solicitado en devolución

#### PAGO MENSUAL

Al respecto, se establece que si bien el artículo 6° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace referencia a la posibilidad del acreditamiento del saldo a favor, se considera que técnicamente no se trata de un "acreditamiento", sino de una "compensación" del saldo a favor contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes. Lo anterior,

<sup>697</sup> *Ibidem*

<sup>698</sup> *Ibidem*

<sup>699</sup> *Ibidem*

<sup>700</sup> Pérez Inda, Luis M., *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ª ed., ISEF, México, 2001, p. 69.

en virtud de que dicho acreditamiento no está contemplado dentro de la mecánica de acreditamiento como un impuesto acreditable, además de que dicha disminución es respecto a resultados por tratarse del impuesto a cargo, y no como "cantidad" dependiente de la determinación del impuesto.

Por lo tanto, técnicamente debe hablarse de compensación y no de acreditamiento del saldo a favor, más aún si se considera lo dispuesto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación al señalar que "los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre y cuando ambas deriven de una misma contribución...".<sup>701</sup>

Por otra parte, cuando el contribuyente reciba la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones, se tiene que hasta 1999 únicamente se regulaba en la Ley del Impuesto al Valor Agregado dos supuestos simples: a) el del contribuyente que recibiera la devolución de bienes enajenados u otorgara descuentos o bonificaciones y b) el del contribuyente que recibiera el descuento o bonificación o bien, devolviera los bienes enajenados.<sup>702</sup>

En cuanto al primer caso se tiene que el contribuyente podía deducir en la siguiente o siguientes declaraciones de pagos provisionales el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiese trasladado se cancela o se restituye, según fuera el caso;<sup>703</sup> situación que permanece vigente a la fecha.

La segunda hipótesis presentaba solamente una situación, a diferencia de la vigente, la cual consistía en que el contribuyente que recibiera el descuento, la bonificación o devolviera los bienes enajenados, podía disminuir el impuesto cancelado o restituido de las cantidades acreditables o que tuviera pendientes de acreditar. Si no tuviera impuesto pendiente de acreditar del cual disminuir el impuesto cancelado o restituido, lo podía pagar al presentar la declaración de pago provisional que corresponda al período en que reciba el descuento, la bonificación o efectúe la devolución.<sup>704</sup>

Es importante enfatizar que para este año, el contribuyente que recibiera el descuento o devolución podía disminuir el impuesto cancelado únicamente del impuesto acreditable o de las cantidades pendientes de acreditar; es decir, de los saldos a favor.

1999

Impuesto acreditable o cantidades pendientes de acreditar  
MENOS  
Impuesto cancelado o restituido

<sup>701</sup> Código Fiscal de la Federación, ISEF, México, 2003, artículo 23, primer párrafo.

<sup>702</sup> Véase Ley del Impuesto al Valor Agregado, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 7º.

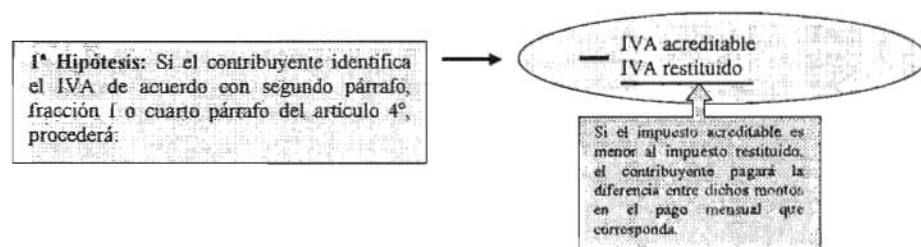
<sup>703</sup> Idem., artículo 7º, párrafo primero.

<sup>704</sup> Idem., párrafo segundo.

A partir del 1° de enero de 2000, el artículo 7° de la LIVA es parcialmente modificado para permanecer en vigencia a la fecha, salvo las adecuaciones a la periodicidad mensual vigente a partir del 1° de enero de 2003. Las reformas antes señaladas fueron con el objeto de adecuar lo dispuesto en dicho numeral a la nueva mecánica de acreditamiento, en donde el supuesto del contribuyente que recibe la devolución de bienes enajenados u otorga descuentos o bonificaciones permanece intacto a la fecha, mientras que la hipótesis contraria es reformada y adaptada al procedimiento del artículo 4° de la Ley al adicionar una serie de situaciones específicas a este supuesto según corresponda el caso.

En atención al supuesto del contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes que le hubiesen sido enajenados, se tiene que a partir de 2000 a la fecha, se podrá derivar de éste supuesto dos hipótesis específicas<sup>705</sup> consistentes en:

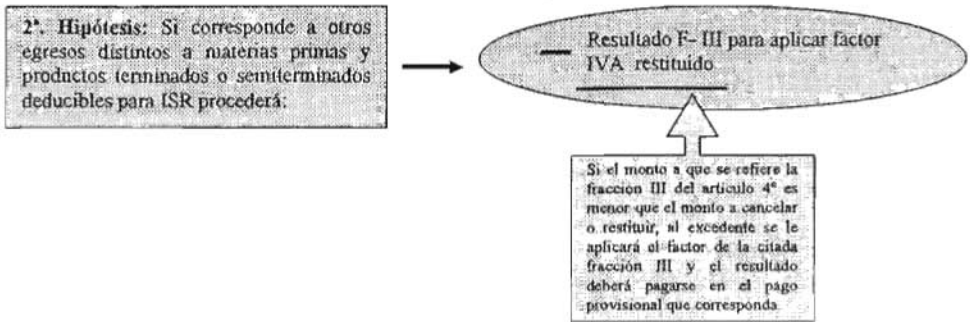
1ª. El contribuyente que reciba el descuento o bonificación respecto de los cuales identifique el monto equivalente al IVA trasladado y el impuesto pagado con motivo de la importación por la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados por enajenación o prestación de servicios; o bien, de adquisiciones identificadas con la exportación de bienes tangibles, disminuirá el impuesto restituido del monto del impuesto acreditable. Pero si el impuesto acreditable es menor al monto del impuesto restituido, el contribuyente pagará la diferencia entre dichos montos en la declaración de pago provisional que corresponda al periodo en que reciba el descuento o bonificación



2ª. Cuando el monto equivalente al IVA trasladado al contribuyente respecto de los actos o actividades que sean objeto de devolución, descuento o bonificación, se hubiera considerado dentro del monto al que se le aplique el factor a que se refiere la fracción III del artículo 4° de la Ley, el monto del impuesto restituido se disminuirá de dicho monto correspondiente al periodo en que se recibe el descuento o bonificación; pero si el monto a que se refiere la fracción III del artículo 4° correspondiente al periodo en que se recibe la bonificación o descuento es menor que el monto a cancelar o restituir, al excedente se le aplicará el factor de la citada fracción III y el resultado deberá pagarse en la declaración de pago provisional que corresponda al periodo en que se reciba el descuento, bonificación o se efectúe la devolución.

<sup>705</sup> Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 7º, párrafo segundo.





Después del análisis comparativo efectuado en apartados anteriores, se afirma categóricamente que a partir del 1° de enero de 2000 a la fecha, el impuesto restituido únicamente puede disminuirse del impuesto acreditable o del resultado de la fracción III para aplicar factor del artículo 4° de la LIVA, en tanto que hasta 1999 se autorizaba efectuar la disminución también de las cantidades pendientes de acreditamiento.

Se considera que la reforma ha sido afortunada en el sentido de prohibir la disminución del impuesto restituido de otras cantidades pendientes de acreditamiento, en virtud de que se estaría jerarquizando conceptos con un mismo destino, que finalmente están destinadas a la devolución de anticipos, descuentos o bonificaciones al contribuyente; sin embargo, respecto al nuevo procedimiento de devolución de anticipos, descuentos o bonificaciones, se considera que resulta mayormente complicado para el contribuyente como consecuencia de la propia complicación del mecanismo de acreditamiento que el legislador efectuó con la reforma a partir de 2000.

### III. Requisitos para efectuar el acreditamiento con base en la Ley del IVA.

Todo procedimiento debe regirse por reglas específicas que garanticen obtener una uniformidad del mismo, y en consecuencia lograr la seguridad jurídica que permite a cualquier sujeto actuar con plena confianza en los ordenamientos que lo regulan; de igual forma, el contribuyente debe tener la certeza de que cualquier sistema o método establecido en la Ley, siempre se efectuará con apego a las formalidades reguladas en el mismo ordenamiento legal.

En el caso del mecanismo de acreditamiento, por constituir el sistema mediante el cual se determina el impuesto al valor agregado, la ley que lo regula debe exigir el cumplimiento de determinados requisitos que garanticen la efectividad del mismo.

En consecuencia, en este apartado se estudian los requisitos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece para que el contribuyente efectúe, con apego al principio de legalidad, el mecanismo de acreditamiento de una manera sólida.

### A. Aspectos formales.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una serie de requisitos sustanciales para llevar a cabo el procedimiento por el que se determina el impuesto, mismos que han sido estudiados a lo largo de este Capítulo, en virtud de que regulan paso a paso la realización de dicho procedimiento; sin embargo, la Ley también establece una serie de requisitos adicionales que se puede considerar, atienden a la forma, en el sentido de que no se refieren a los pasos de ejecución del procedimiento, sino a las formalidades requeridas para su validez, siendo igualmente esenciales ambos tipos de requerimientos en la composición del mecanismo de acreditamiento.

Los requisitos formales del mecanismo de acreditamiento que la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente contempla adicionalmente para que el impuesto sea acreditable son los siguientes:

1. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción del pago con cheque a que se refiere el artículo 29-C del CFF, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso.<sup>706</sup>

En atención al efecto producido por el proceso de traslación, es indispensable que el impuesto se cobre o cargue al contribuyente como resultado de la realización de actividades gravadas con los diferentes sujetos del proceso de producción o distribución, razón por la que el impuesto que se traslada debe hacerse constar de manera expresa y por separado, ello con el fin de diferenciar entre el impuesto y el precio del producto, además de distinguir cuando se trata del consumidor final, pese a que el público en general también puede solicitar que se cumpla con este requisito.

Este requisito debe constar en la documentación comprobatoria, que en el caso concreto se refiere a los comprobantes que el obligado al pago del impuesto debe expedir cumpliendo con los requisitos que establecen los artículos 29 y 29-A del CFF como lo es la obligación de imprimir los comprobantes en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida; contener impreso el número de folio; el lugar y fecha de expedición; la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida; cantidad y clase de mercancías o descripción de los servicios que amparen; y fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado, entre otros.<sup>707</sup>

El cumplimiento de este requisito es indispensable ya que cuando en la documentación comprobatoria no se traslade el IVA por separado, es decir, no se desglose

<sup>706</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 4º, párrafo séptimo, inciso a).

<sup>707</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2004, artículos 29 y 29-A.

el monto del bien o de la contraprestación, entonces el impuesto pagado por el contribuyente no será acreditable ni tampoco se considerará como gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

En este requerimiento también se señala, como supuesto adicionado con las reformas vigentes a partir del 1° de enero de 2000, que cuando los contribuyentes opten por efectuar el pago de adquisición de bienes, del uso o goce temporal de bienes, o de la prestación de servicios, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones o acreditamientos autorizados, el cheque original pagado por el librado, siempre que haya sido devuelto por la institución de crédito correspondiente.<sup>708</sup>

En el supuesto anterior, el cheque nominativo debe consignar al reverso la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se libre, además de establecer en forma expresa y por separado el impuesto trasladado al librador; cuente con el documento que permita hacer el registro contable de la operación; y vinculen el cheque librado directamente con la actividad gravable para efectos del IVA, conserven el original del cheque librado y original del estado de cuenta respectivo, entre otros requisitos.<sup>709</sup>

El siguiente requisito del mecanismo de acreditamiento, fue reformado el 30 de diciembre de 2002 con la intención de incorporar lo referente al sistema de "flujo de efectivo" para quedar como sigue:

2. Que el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado.<sup>710</sup>

Antes de dicha reforma, este requisito había sido regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado desde su publicación el 31 de diciembre de 1979 al 31 de diciembre de 2002, con algunas modificaciones estructurales a través de los años pero sustancialmente en el mismo sentido de la manera siguiente:

*"Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley."<sup>711</sup>*

La modificación al requisito antes expuesto, fue con la intención de ser congruentes con lo relativo al flujo de efectivo que en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002 se había regulado para efectos del impuesto al valor agregado, razón por la que a partir del 1° de enero de 2003 son incorporados en la LIVA.

<sup>708</sup> *Idem.*, artículo 29-C, primer párrafo.

<sup>709</sup> *Idem.*, fracciones I-V.

<sup>710</sup> *Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 4°, párrafo séptimo, inciso b).

<sup>711</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, artículo 4°, párrafo séptimo, inciso c). Para un análisis comparativo véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente en 1999, artículo 4°, fracción III.

Hasta antes de la reforma mencionada, el requisito consistía en que los pagos por la adquisición de bienes hubieran sido efectivamente erogados; en tanto que, después de la reforma se exige que el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, se entiende que los pagos son "efectivamente erogados" cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas de instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.<sup>712</sup>

Sin embargo, a partir del 1º de enero de 2003 la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en el artículo 1-B qué debe entenderse por "efectivamente cobradas" al señalar que "para efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones."<sup>713</sup>

Así también, se establece que tratándose del pago mediante cheque o títulos de crédito distintos a éste se considera que fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro de los mismos o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero. Cuando el pago se realice mediante vales, documentos, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio, se considerará que fueron efectivamente pagados en la fecha en que sean recibidos o aceptados por el contribuyente.<sup>714</sup>

Es decir, a partir del 2003 ya no es suficiente que el monto de las adquisiciones haya sido pagado, o el cheque haya sido girado; sino que es necesario que el impuesto que se hubiese trasladado haya sido efectivamente cobrado por el contribuyente, así también cuando se pague mediante cheque éste deberá ser efectivamente cobrado y no basta que sea girado como en ejercicios anteriores.

3. Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la Ley, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo.<sup>715</sup>

Este requisito fue incorporado a partir de la reforma del 31 de diciembre de 1998, con el objeto de ser congruentes con el penúltimo párrafo del artículo 1º de la LIVA al establecer que el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido; es decir, a partir del 1º de enero de 1999 es incorporada la obligación para algunos contribuyentes de retener el impuesto al valor agregado, y a efecto de ser congruentes con ello, dicha figura es incorporada dentro de la regulación integral del IVA, lo cual permanece vigente a la fecha.

<sup>712</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, artículo 24, fracción IX.

<sup>713</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 1-B.

<sup>714</sup> *Ibidem*.

<sup>715</sup> *Idem.*, artículo 1-A, penúltimo párrafo.

Derivado de lo anterior, es importante señalar que hasta el ejercicio de 2001 el retenedor efectuaba la retención del impuesto en el momento en que se efectuara la actividad gravada por la LIVA.<sup>716</sup> Situación que a partir del 1º de enero de 2002 fue modificada en atención a la incorporación del sistema de flujo de efectivo; por lo que, a partir de esa fecha, el retenedor efectuará la retención en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre lo efectivamente pagado.<sup>717</sup>

De igual forma, a partir del 1º de enero de 2003 el inciso c) del séptimo párrafo del artículo 4º de la LIVA es adicionado con la intención de exceptuar del requisito del entero de la retención que se analiza, lo referente a la también adicionada fracción IV del artículo 1-A consistente en que tratándose de personas morales que cuenten con Programa de Importación Temporal para producir Artículos de Exportación o programa autorizado conforme al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora, que hayan efectuado la retención del impuesto, y que a su vez se les retenga dicho impuesto, podrán considerar como impuesto acreditable, el impuesto que les trasladaron y retuvieron aun cuando no hayan enterado el impuesto retenido para efectos del mecanismo de acreditamiento.<sup>718</sup>

La figura de la retención regulada en el artículo 1-A se establece, de acuerdo con la exposición de motivos, con el fin de "...reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control".<sup>719</sup>

Su incorporación como requisito del mecanismo de acreditamiento es lógica en virtud de que, a efecto de que proceda dicho procedimiento, es necesario que el retenedor entere el impuesto retenido y el contribuyente lo disminuya del impuesto a su cargo, lo que provoca que el contribuyente no efectúe un doble pago y el retenedor lo entere al fisco para poder acreditar el IVA, además de que en ambos casos se evita la evasión del impuesto.

No obstante, se considera que si bien es cierto la incorporación de la figura de la "retención" en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en el mecanismo de acreditamiento ayudó a evitar la evasión fiscal en cierta forma, también resulta cierto que su regulación no ha sido del todo afortunada debido a que se ha complicado el procedimiento de determinación del impuesto al regularse en una serie de numerales sin control alguno, tal y como se analiza en el apartado IV de este Capítulo.

Derivado de lo anterior, se señala que la figura de la "retención" es contemplada en artículos como: 1º, cuarto párrafo; 1-A; 3º, tercer párrafo; 4º, séptimo párrafo, fracción III; 5º, fracciones II y III; 7º, último párrafo; y 32, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor

<sup>716</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001, artículo 1-A, penúltimo párrafo.

<sup>717</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 1-B.

<sup>718</sup> *Idem.*, artículo 1-A, fracción IV.

<sup>719</sup> Véase Diario de los Debates: Dictamen de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

Agregado. En dichos numerales la retención es regulada como requisito de diversas figuras, en lugar de regirse en un sólo artículo y remitir a los demás sin complicar el sistema de determinación del impuesto.

Es importante señalar, que la retención como elemento necesario en la determinación real y efectiva del impuesto, requiere que los contribuyentes cumplan con el requisito formal que establece en el artículo 32, fracción III de la LIVA, al establecer que "los contribuyentes a los que se retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado" y consignar por separado el monto del impuesto retenido."<sup>720</sup>

En virtud de que la multiplicidad de preceptos que regulan la figura de la "retención" han dificultado el procedimiento a seguir por parte del contribuyente, se propone que se ordene y encuadre en una misma estructura, de manera que un sólo apartado la contemple y a la vez la remita a las otras figuras con las que guarda relación.

De acuerdo con la LIVA vigente hasta 1999, se considera como estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para fines del ISR.<sup>721</sup> Sin embargo, a pesar de que con la reforma para el año 2000 se derogó el requisito anterior, consistente en que el acreditamiento correspondiera a "bienes estrictamente indispensables", dicha regla se encuentra implícitamente contenida en el mecanismo de acreditamiento vigente a la fecha, pero limitándose únicamente a la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados.<sup>722</sup>

De igual forma, el párrafo segundo del artículo 4º de la LIVA establece que tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al impuesto que hubiera sido trasladado al contribuyente y el pagado con motivo de la importación, en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.<sup>723</sup> Por lo tanto, pese a que este requisito no se encuentra dentro del apartado de los requisitos adicionales del mecanismo de acreditamiento, si se considera necesario puesto que se encuentra implícitamente a lo largo del texto.

En atención a lo anterior, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las deducciones deberán cumplir con los siguientes requisitos: que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; que se compruebe con documentación requisitada; que se realicen, en su caso, los pagos con cheque o traspaso en cuenta bancaria; que se contabilicen debidamente; que se retengan y enteren los impuestos a cargo de terceros; que los costos por adquisiciones correspondan al valor de mercado; que se reúnan, a más tardar en la fecha de presentación de la declaración, los requisitos para cada deducción.<sup>724</sup>

<sup>720</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 32, fracción III, octavo párrafo.

<sup>721</sup> *Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 6ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, artículo 4º, fracción I, párrafo primero.

<sup>722</sup> Véase fracciones I, II, cuarto y quinto párrafos del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>723</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4º, párrafo segundo.

<sup>724</sup> *Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003, artículo 31.

Por lo tanto, el requisito de deducibilidad del impuesto sobre la renta equiparable al acreditamiento en el impuesto al valor agregado continua vigente de manera implícita y reiterada en diversos preceptos de la Ley del IVA, a pesar de que el requisito expreso haya sido derogado en las modificaciones del año 2000.

**B. Análisis comparativo respecto a cada requisito en la Ley del Impuesto al Valor Agregado del período 1998-2004.**

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta 1998 se contemplaba únicamente tres requisitos:

1. Que corresponda a erogaciones estrictamente indispensables
2. Que se traslade en forma expresa y por separado
3. Que sean efectivamente erogados los pagos (a partir de 2002, el impuesto trasladado deberá ser efectivamente pagado)

A partir del 1° de enero de 1999 se establece un cuarto requisito:

4. Que el impuesto trasladado que se hubiese retenido, sea enterado en los términos y plazos que establece la Ley.

Los dos primeros requisitos se incorporaron a la LIVA desde su publicación el 31 de diciembre de 1979 para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 1980, mientras que el tercer requisito se adicionó a la Ley el 26 de diciembre de 1990 para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 1991.

El segundo requisito ha permanecido casi intacto y vigente hasta la fecha, debido a que únicamente ha sido reformado en cuestiones secundarias, con excepción del orden en que se regula, ya que hasta 1999 se estructuraban a través de fracciones, mientras que a partir de la reforma de 2000 se convierten en incisos del séptimo párrafo del artículo 4° de la LIVA.

El tercer requisito permaneció en el mismo sentido, salvo ciertas modificaciones estructurales, desde su entrada en vigor el 1° de enero de 1991 hasta el 31 de diciembre de 2001 en que es reformado a efecto de incorporar lo relativo al sistema de flujo de efectivo; de ahí que a partir del 1° de enero de 2002 es necesario que el impuesto haya sido efectivamente pagado y no sólo que las adquisiciones hubieran sido efectivamente erogadas como en ejercicios anteriores.

El 31 de diciembre de 1998 se adiciona el requerimiento cuarto, consistente en la obligación de enterar del impuesto trasladado que se hubiese retenido; este requisito entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999 con el objeto de ser congruente con la incorporación de la “retención” en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Con la reforma del 31 de diciembre de 1999, se deroga de manera expresa el primer requisito relativo a las "erogaciones estrictamente indispensables"; sin embargo, dicho requerimiento continúa vigente en la Ley actual de manera implícita en el mecanismo de acreditamiento y específicamente en el segundo párrafo del artículo 4° de la Ley.<sup>725</sup>

Por lo que, a partir del 1° de enero de 2000 los requisitos del mecanismo en comento son denominados "requisitos adicionales" y son regulados en el séptimo párrafo del artículo 4° en forma de incisos, quedando sólo tres requisitos expresos para el acreditamiento.

Finalmente, con la reforma del 31 de diciembre de 2001 a través de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, queda obsoleto el requisito de los "pagos efectivamente erogados", ya que en con la reforma se aplica en general a todos los actos gravados por la LIVA y no sólo a las personas morales sujetas a régimen simplificado como se establecía hasta 1999; así mismo, con la intención de proporcionar mayor seguridad jurídica al contribuyente, se adiciona el artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a efecto de definir en el mismo ordenamiento, qué debe entenderse por "efectivamente cobrados".

Como se observa, los requisitos adicionales del mecanismo de acreditamiento han permanecido en esencia casi intactos desde su incorporación en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a pesar de que la mayoría de ellos han sido modificados de manera circunstancial a través del tiempo y sin afectar su naturaleza.

### **C. Requisitos de deducibilidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

Como se ha explicado anteriormente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala como requisito esencial en la determinación del IVA, el que las adquisiciones acreditables sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta; es decir, supedita el acreditamiento del impuesto a los requisitos de deducibilidad del impuesto sobre la renta, al adoptar como requisitos propios los relativos al ISR.

Lo anterior, provoca una total y plena dependencia del impuesto al valor agregado frente a un impuesto de naturaleza diversa como lo es el impuesto sobre la renta; situación con la que se difiere, puesto que son gravámenes independientes el uno del otro y cada uno de estos tributos guarda sus propias características y elementos de distinción.

Con la intención de evitar posibles confusiones e inútiles dependencias, es que a continuación se plantea el problema y su posible solución en relación con los requisitos de deducibilidad del impuesto sobre la renta empleados como requisitos necesarios en la determinación del impuesto al valor agregado.

---

<sup>725</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 4°, segundo párrafo.



## 1. Planteamiento del problema en relación con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado incorpora como requisito necesario de su mecanismo de determinación y como sujeción para el acreditamiento del impuesto, el que las adquisiciones acreditables sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Es decir, en toda la mecánica de acreditamiento se establece como factor necesario para el cálculo del IVA la remisión a la deducibilidad para efectos del ISR, tan es así que en el párrafo segundo del artículo 4º de la LIVA se limita la determinación del impuesto a la proporción en que las erogaciones sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta, al señalar:

*"Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la Renta, únicamente se considerará para los efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al del impuesto que hubiese sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta".<sup>726</sup>*

(El énfasis es nuestro).

Es consecuencia, lo no deducible para efectos del impuesto sobre la renta no será acreditable para efectos del impuesto al valor agregado, con lo que se refleja una completa dependencia del IVA respecto al ISR, siendo que se trata de dos gravámenes de naturaleza diversa.

Lo anterior, es criticable en virtud de que se trata de la determinación de un impuesto independiente y con su propia regulación. Por lo que, es de considerarse que resulta inapropiada la constante remisión a otra Ley de naturaleza diversa, toda vez que es incongruente que se sujete a los requisitos de deducibilidad de un tributo que grava el ingreso; en tanto que, el impuesto que se pretende acreditar grava el valor de los actos o actividades.

De igual forma, se señala que no sólo el artículo 4º hace esta constante referencia a la Ley del Impuesto sobre Renta, sino que a lo largo de la toda la Ley del Impuesto al Valor Agregado se remite de manera directa al impuesto sobre la renta como si se tratara de un impuesto dependiente de otro.

El impuesto al valor agregado es un impuesto de recaudación propia y de distinta naturaleza que el impuesto sobre la renta, ya que el primero es un impuesto indirecto y el segundo un impuesto directo, razón por la que la LIVA deben regir los requisitos propios para la determinación del impuesto en atención a su naturaleza indirecta.

<sup>726</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2003, artículo 4º, segundo párrafo.

## **2. Solución.**

Derivado de lo anterior, se propone que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establezcan sus correspondientes requisitos de "deducibilidad" con el fin de evitar su constante dependencia con el impuesto sobre la renta.

Lo antes señalado es posible, debido a que otras figuras contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y propias de este impuesto, también han sido reguladas de manera independiente y propia en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal es el caso de la figura de la "retención", de la devolución, de los actos o actividades gravables de cada impuesto, entre otras.

Razón, por la que se considera que no obstante que ambos gravámenes regulan instituciones similares, cada régimen debe establecer sus propias figuras en atención a su naturaleza y finalidad.

La propuesta en comento, es con la intención de plasmar la naturaleza propia e independiente de cada impuesto en la Ley, además de trancar posibles confusiones y complicaciones administrativas entre el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta por ser esencial y objetivamente diferentes, de tal suerte que cada gravamen conserve sus propios requisitos y elementos.

Esta separación deberá hacerse de manera paulatina y no de tajo, para así prevenir posibles confusiones, dependencias y lagunas innecesarias.

## **IV. La Retención y el mecanismo de acreditamiento.**

La retención constituye una de las instituciones más importantes del impuesto al valor agregado, debido a que con esta figura se pretende evitar la evasión fiscal, además de ser un elemento integrante en la determinación del impuesto por pagar.

A través de la retención, el fisco logra obtener una mejor recaudación aunque su incorporación a la Ley ha sido un tanto desordenada, razón por la que resulta interesante su estudio en este apartado.

### **A. Disposiciones generales.**

La figura de la retención ha sido regulada en la Ley del Impuesto al Valor Agregado como se observa más adelante, de una manera un tanto desordenada; sin embargo, a efecto de entender la función de dicha figura en el impuesto al valor agregado y en concreto en el mecanismo de acreditamiento, resulta de gran interés efectuar un análisis exhaustivo al respecto.

Para comprender esta figura, resulta importante precisar la manera en que ha sido regulada la "retención" en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, empezando por su concepto que siempre es fundamental en el conocimiento de cualquier institución y

respecto del cual la LIVA es omiso; además es necesario precisar: los sujetos que intervienen en este procedimiento, el momento de la retención, y finalmente el entero y pago del impuesto a través de la retención como objeto de estudio en este apartado.

Aunque expresamente la LIVA establece quiénes son los sujetos que intervienen en este procedimiento, el momento de la retención, y el entero y pago del impuesto tratándose de la retención; resulta importante precisar, que a través del estudio de las cuestiones en comento, se determinará de manera indirecta cuál es el efecto de la retención en el impuesto al valor agregado.

También resulta importante el determinar la manera en que la "retención" se encuentra regulada en diversos numerales de la Ley, no obstante que al efectuarse la incorporación de dicha figura en la LIVA se destinó un sólo numeral como su base legal; de la misma manera, fue incorporada a otros preceptos de la misma Ley, con lo que se genera un desorden en la asimilación de la retención, además de complicar el estudio de su procedimiento a lo largo de una serie de numerales con objetos diferentes de regulación.

En consecuencia, el determinar el objeto y finalidad de la figura de la "retención" en el impuesto al valor agregado será de gran trascendencia para comprender el objeto de estudio de este trabajo, razón por la cual es importante el análisis de esta figura en los siguientes apartados.

### **1. Concepto.**

Para comprender la funcionalidad de toda institución jurídica, es importante determinar qué debemos entender como tal y es precisamente la Ley la que debe regular tal aspecto; es decir, el ordenamiento jurídico debe indicar el significado de toda institución jurídica contemplada en la misma Ley.

No obstante que en muchas ocasiones la Ley es omisa respecto a lo que debe entenderse en atención a las diversas figuras jurídicas que contempla, la doctrina suele aclarar varios conceptos que la Ley excluye; razón por la en este apartado se estudia la situación conceptual de la figura de la "retención" con el fin de determinar su concepto y función respecto al impuesto al valor agregado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado no establece que debe entenderse por "retención", únicamente puntualiza aspectos como: quiénes están obligados a efectuar la retención, casos en que no se está obligado a retener el impuesto, pago y entero del impuesto por el retenedor y momento en que se efectúa la retención;<sup>727</sup> omitiendo el significado de dicha institución. Derivado de lo anterior, es menester acudir a la doctrina con el objeto de establecer el significado de "retención" y así comprender su función en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

---

<sup>727</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 1-A.

Autores como Ríos Granados han afirmado que "...la retención es el deber de colaboración del no contribuyente con la Hacienda Pública cuya finalidad es la efectividad de la obligación principal tributaria".<sup>728</sup>

De Elizalde ha señalado que la retención "...es un mecanismo establecido por la Hacienda Pública cuyo fundamento son los principios de seguridad y economía en la percepción de las contribuciones."<sup>729</sup>

En México la figura del retenedor tiene naturaleza de tercero obligado y su responsabilidad es solidaria; es decir, el retenedor tiene obligaciones de retener, declarar e ingresar la contribución a la Hacienda Pública, debiendo responder en nombre propio y por adeudo propio en caso de que no cumpla con su obligación.<sup>730</sup>

En consecuencia, el sujeto retenido es la persona llamada a contribuir por que ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria y el sujeto retenedor es la persona obligada, por imperativo de la ley, a efectuar la retención del monto del impuesto causado por el contribuyente para enterarlo e ingresarlo a las arcas del Estado.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que "...la calidad de retenedor debe concebirse como la obligación de llevar a cabo la recaudación consignada en las leyes fiscales, la cual consiste en que la persona obligada debe recaudar o recibir el pago del tributo y enterarlo al fisco...";<sup>731</sup> así mismo, establece que "...el retenedor actúa por mandato expreso de la Ley, en auxilio de las funciones recaudadoras que originalmente corresponden al Servicio de Administración Tributaria."<sup>732</sup>

De igual forma, el Poder Judicial ha sostenido que "...la retención del impuesto en el momento que perciban el importe de las contraprestaciones, constituye una obligación fiscal que tiene su fundamento en la genérica de contribuir al gasto público prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, y no un trabajo personal que imponga el Estado sin el consentimiento del gobernado y sin su justa retribución."<sup>733</sup>

<sup>728</sup> Ríos Granados, Gabriela, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, "La Retención en el Derecho Tributario: Obligación Ex Lege de los Patrones", Nueva Serie, Año XXXIV, número 100, enero-abril de 2001, p. 214.

<sup>729</sup> De Elizalde y Aymerich, P., *Derechos y Garantías del Contribuyente*, "La Retención Tributaria como Acto Económico-Administrativo", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, p. 37.

<sup>730</sup> Cfr. De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1986, pp. 470 y ss.

<sup>731</sup> Véase tesis emitida bajo el rubro: "Hospedaje, Impuesto sobre. La acepción del término retención, como sinónimo de recaudación, se justifica en el imperativo de contribuir al gasto público, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional.", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, Tomo XII, Octubre de 2000, Tesis: 1a. XVIII/2000, p. 250.

<sup>732</sup> Véase tesis emitida bajo el rubro: "Amparo contra leyes. Si se reclama el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con motivo de un ulterior acto de aplicación, lo procedente es conceder la protección de la justicia federal en contra del acto de aplicación consistente en la retención del impuesto, con base en el artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, por fundarse en una ley declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo XVII, Febrero de 2003, Tesis I.13o.A.76 A, p. 981.

<sup>733</sup> Véase tesis emitida bajo el rubro: "Hospedaje. El artículo 41-C de la Ley de Hacienda del Estado de Colima, al obligar a los sujetos pasivos a cobrar el impuesto relativo a los usuarios no viola el artículo 5o. de

También se ha dicho que "...la retención puede ser definida como la obligación establecida por las leyes fiscales a cargo de la persona física o moral que ejerce control sobre la fuente económica del tributo, a efecto de que, de la misma fuente económica recaude y entere al fisco el monto del impuesto de un contribuyente determinado, a fin de evitar la evasión fiscal."<sup>734</sup>

De ahí, que el cumplimiento de esta obligación consiste en que el retenedor extrae de los ingresos que va a percibir el contribuyente y que son la base de su impuesto, una cantidad determinada fijada por la propia ley tributaria, y la entera al fisco como pago provisional (a partir de 2003, como pago mensual y definitivo) del impuesto a cargo del contribuyente, quien al momento de realizar la liquidación de su impuesto, podrá acreditar (se considera que el término correcto es compensar) tales pagos mensuales.<sup>735</sup>

El ejemplo más claro de la figura de la "retención" se encuentra en el caso de notarios, jueces, corredores y demás fedatarios con funciones notariales, respecto de los cuales diversas leyes fiscales establecen la obligación de retener y enterar los impuestos derivados de los diferentes actos jurídicos en los que intervengan y que se encuentren gravados por dichos ordenamientos.<sup>736</sup>

El procedimiento de retención, consiste básicamente en determinar por parte del retenedor el impuesto a cargo del contribuyente; para lo cual, se deberá restar de la totalidad de ingresos percibidos el impuesto obtenido; además de la obligación de enterarlo al fisco. Así mismo, el contribuyente podrá acreditar al momento de hacer su declaración, los pagos mensuales realizados por el retenedor respecto del impuesto a su cargo.<sup>737</sup>

Derivado de lo anterior, el artículo 1º, párrafo cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el contribuyente podrá disminuir del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido; de igual forma el párrafo séptimo, inciso c) del artículo 4º, establece que dicho impuesto deberá ser enterado en los términos y plazos establecidos en la misma Ley.<sup>738</sup>

Por lo tanto, la "retención" es considerada como la obligación de ciertos sujetos, definidos en la Ley como retenedores, de extraer de los ingresos del contribuyente por los que se esté obligado a pagar el impuesto, el monto del gravamen una vez que ha sido determinado para después ser enterado y pagado al fisco.

---

la Constitución.", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo IX, Mayo de 1999, Tesis P. XXXV/99, p. 15.

<sup>734</sup> UNAM-III, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ª ed., Porrúa-UNAM, Tomo P-Z, México, 1997, pp. 2846 y 2847.

<sup>735</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículos 1-A y 6º.

<sup>736</sup> Cfr. UNAM-III, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ª ed., Porrúa-UNAM, Tomo P-Z, México, 1997, pp. 2846 y 2847.

<sup>737</sup> *Ibidem*.

<sup>738</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículos 1º, cuarto párrafo y 4º, párrafo séptimo, inciso c).

## 2. Sujetos.

Los sujetos que participan en la retención pueden ser pasivos o activos, a los primeros se les denomina contribuyentes retenidos y a los segundos retenedores.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado regula lo relativo al retenedor en su artículo 1-A al establecer que “están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Las instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- II. Las personas morales que:
  - a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.
  - b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.
  - c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.
  - d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuándo éstos sean personas físicas.
- III. Las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- IV. Las personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean empresas de la industria automotriz temporal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.”<sup>739</sup>

Asimismo, la Federación y sus organismos descentralizados efectuarán la retención en los términos del artículo 1-A de la Ley cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en el supuesto de la fracción III de dicho numeral.<sup>740</sup>

También se efectuará la retención en los términos del artículo 1-A de la Ley, en los casos en que la Federación y sus organismos descentralizados reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales.<sup>741</sup>

<sup>739</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 1-A, párrafo primero.

<sup>740</sup> *Idem.*, artículo 3º, párrafo tercero.

<sup>741</sup> *Ibidem.*

Quedan excluidos de efectuar la retención los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, sus organismos descentralizados, y las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación.<sup>742</sup>

A *contrario sensu*, de lo establecido en la LIVA se señala que serán contribuyentes retenidos:

- Las personas físicas o morales cuando una institución de crédito adquiera bienes de su propiedad mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- Las personas físicas que proporcionen servicios personales independientes u otorguen el uso o goce temporal de bienes a una persona moral.
- Las personas físicas o morales que enajenen desperdicios a una persona moral para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.
- Las personas físicas o morales que sean residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que enajenen u otorguen el uso o goce temporal de bienes tangibles.
- Las personas físicas o morales que sean residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país que enajenen u otorguen el uso o goce temporal de bienes o proporcionen servicios a la Federación y sus organismos descentralizados.
- Las personas físicas que enajenen, otorguen el uso o goce temporal de bienes o proporcionen servicios a la Federación y sus organismos descentralizados.

### 3. Momento de efectuar la retención.

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, "el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención...".<sup>743</sup>

Asimismo, se afirma que contra el entero de la retención no procede acreditamiento, compensación o disminución alguna.<sup>744</sup> Lo anterior pudiera parecer injusto; sin embargo, se considera que es correcto debido a que no puede devolverse, compensarse o acreditarse saldos que no corresponden al patrimonio del retenedor, sino al "haber" del contribuyente retenido.

Respecto al impuesto que hubiere sido retenido al contribuyente, se afirma que para poder disminuirlo del impuesto a su cargo es necesario, en primer lugar, que se determine el gravamen; y sólo al momento de calcularse dicho impuesto, se podrán efectuar las

<sup>742</sup> *Idem.*, artículo 1-A, párrafo quinto.

<sup>743</sup> *Idem.*, artículo 1-A, párrafo séptimo.

<sup>744</sup> *Ibidem.*

devoluciones, compensaciones o acreditamientos respecto al impuesto que se le hubiere retenido de conformidad con la Ley, ya que una vez calculado el gravamen es cuando se integra el impuesto neto a pagar.

Es importante señalar que el Ejecutivo Federal podrá autorizar a través del reglamento de la LIVA, una retención menor al total del impuesto causado tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.<sup>745</sup>

#### 4. Entero y pago.

De acuerdo con la Ley, los retenedores sustituirán al enajenante, prestador del servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto;<sup>746</sup> es decir, el entero y pago de la retención seguirá las reglas comunes para el entero y pago del impuesto debido a que el retenedor sustituye al contribuyente retenido en dichas obligaciones.

Como se ha estudiado en apartados anteriores, se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer, a las personas físicas o morales que realicen actos o actividades gravados por la LIVA, de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A ó 3º, tercer párrafo de la misma Ley.<sup>747</sup>

De tal suerte, que el contribuyente deberá de pagar en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo, el que le hubiera sido trasladado, y el impuesto que se le hubiese sido retenido, siempre y cuando sean acreditables en términos de la Ley.<sup>748</sup>

Derivado de lo anterior, se afirma que el impuesto retenido tiene la misma naturaleza que el impuesto acreditable, toda vez que el impuesto retenido es equiparable al impuesto trasladado; y por lo tanto, se siguen las mismas reglas para el acreditamiento.

Respecto a la determinación del impuesto retenido, el contribuyente está obligado a efectuarla de manera mensual a partir del 1º de enero de 2003, por lo que deberá restar del impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes que corresponda el pago, el impuesto pagado en importaciones de bienes tangibles, el impuesto acreditable y el impuesto que se le hubiese sido retenido.

<sup>745</sup> *Idem*, artículo 1-A, párrafo último.

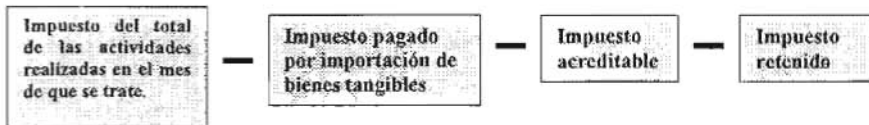
<sup>746</sup> *Idem*, artículo 1-A, párrafo sexto.

<sup>747</sup> *Idem*, artículo 1º, párrafo tercero.

<sup>748</sup> *Idem*, artículo 1º, párrafo cuarto.



### IMPUESTO POR PAGAR ES IGUAL:



Es importante establecer que los contribuyentes a los que se retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado",<sup>749</sup> y los obligados al pago del impuesto deberán expedir constancias por las retenciones que se efectúen en los casos previstos en el artículo 1-A, al momento de recibir el comprobante a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la Ley, y presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero del ejercicio siguiente, declaración en que proporcionen la información sobre las personas a las que hubieren retenido el impuesto, la Federación y sus organismos descentralizados, en su caso, también estarán obligados a cumplir con lo anterior.<sup>750</sup>

Las personas que efectúen de manera regular las retenciones a que se refieren los artículos 1-A y 3º, tercer párrafo de la LIVA, presentarán aviso de ello ante las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada.<sup>751</sup>

#### B. Estudio comparativo de la retención en la Ley del Impuesto al Valor Agregado del período 1998-2004.

Antes de que se incorporara la figura de la "retención" como requisito para acreditar el impuesto al valor agregado, esta figura ya era regulada en la LIVA, supuestos que continúa vigentes a la fecha como lo es la retención a comisionistas, retención por notarios y fedatarios públicos, y retención por bancos.<sup>752</sup>

Los supuestos en comento, pueden ser considerados como los antecedentes de la figura de la "retención" en el mecanismo de acreditamiento, por lo que resulta de gran interés su estudio en este apartado.

La retención a comisionistas se regula en el artículo 26 del RLIVA, el cual señala que "el comisionista que opte por efectuar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta mediante retención efectuada en términos de los artículos 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 136 de su Reglamento, deberá pagar el impuesto al valor agregado mediante retención que le efectúe el comitente."<sup>753</sup>

<sup>749</sup> *Idem.*, artículo 32, fracción III, párrafo octavo.

<sup>750</sup> *Idem.*, fracción V.

<sup>751</sup> *Idem.*, fracción VI.

<sup>752</sup> *Cfr.* Morales Hernández, José Ramón, *op.cit.*, p. 2.

<sup>753</sup> *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 26, párrafo tercero.

En este caso, "el comisionista queda liberado de presentar declaraciones y llevar libros y registros por las comisiones que reciba, no pudiendo hacer acreditamiento alguno; el comitente considerará el impuesto retenido como impuesto a él trasladado y lo acreditará en su caso."<sup>754</sup>

Derivado de lo anterior, se puede precisar que el comitente, en la misma declaración, conceptúa como trasladado y acreditable el impuesto retenido, mientras que el comisionista se desliga del entero de dicho impuesto.<sup>755</sup>

Asimismo, el artículo 33 de la LIVA regula la retención por fedatarios y establece que "tratándose de la enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto y que se encuentre 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 que corresponda a su domicilio...".<sup>756</sup>

Sin embargo, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que tengan funciones notariales quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto respecto a la enajenación de inmuebles, cuando ésta se realice por contribuyentes que deban presentar declaraciones del ejercicio del impuesto y exhiban copia sellada de las últimas declaraciones de pago provisional y del ejercicio.<sup>757</sup>

Se aclara, que no obstante que a partir del 1º de enero de 2003 la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que la determinación del impuesto será de manera mensual, el Reglamento aún no ha sido modificado, razón por la que se considera que respecto al párrafo anterior, el requisito consistirá en la presentación de las declaraciones mensuales.

Al realizar el estudio de lo que se ha llamado en este trabajo como antecedentes de la "retención"; se observa, que en realidad la retención ya era regulada en supuestos específicos. Pero con el fin de lograr una mayor efectividad en la recaudación del impuesto al valor agregado, es que dichos antecedentes son considerados para incorporar la figura en estudio al sistema de determinación del impuesto.

De ahí que a partir del 1º de enero de 1999, para permanecer vigente a la fecha, fuera incorporada la "retención" como institución propia y específica del impuesto al valor agregado en el artículo 1-A de la LIVA, al contemplar de manera expresa a los sujetos obligados a efectuar la retención, el momento de la retención y la obligación de enterar y pagar el impuesto retenido.<sup>758</sup>

<sup>754</sup> *Idem.*, párrafo cuarto.

<sup>755</sup> *Cfr.* Morales Hernández, José Ramón, *op.cit.*, p. 14.

<sup>756</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 33, párrafo segundo.

<sup>757</sup> *Cfr. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 48.

<sup>758</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente a partir del 1º de enero de 1999, artículo 1-A.

En ese año, también es adicionado el artículo 3° de la LIVA para contemplar de manera directa la obligación de la Federación y sus organismos descentralizados de efectuar la retención en términos del artículo 1-A en los casos que específicamente señala.<sup>759</sup>

Asimismo, se incorpora una fracción IV al artículo 4° de la Ley, a efecto de reconocer a la retención como requisito para efectuar el mecanismo de acreditamiento; lo anterior, resultaba lógico, debido a que era necesario que esta figura cumpliera con su finalidad de evitar la evasión fiscal, y únicamente se lograría a través del sistema de determinación del impuesto.<sup>760</sup>

El artículo 7° de la LIVA es igualmente adicionado con un último párrafo, al establecer las consecuencias de la retención respecto de los productos objeto de devolución; también se incorpora un tercer párrafo al artículo 8° de la mencionada Ley como referencia al numeral 7° antes mencionado.<sup>761</sup>

Finalmente, en ese mismo año se adiciona un último párrafo a la fracción III, una fracción V, y una fracción VI al artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el fin de lograr un control respecto a los retenedores y retenidos de manera formal a través de una serie de constancias y avisos.<sup>762</sup>

Derivado de lo anterior, se señala que a partir de 1999 la figura de la retención retoma una mayor importancia a la que tenía hasta 1998 en que se regulaba sólo en ciertos casos; por lo que a partir del 1° de enero de 1999 a la fecha, el legislador le otorga una función y reconocimiento en el impuesto al valor agregado y de manera específica en el mecanismo de acreditamiento al regularlo como requisito de dicha mecánica.

Asimismo, se señala que a partir del 1° de enero de 2000 el artículo 1-A es adicionado en su fracción II con los incisos “c” y “d” para permanecer vigentes a la fecha, al contemplar los servicios de autotransporte y los prestados por comisionistas, lo que aumenta el número de retenciones que el legislador considera convenientes para lograr evitar la evasión fiscal y obtener una mayor recaudación al controlar áreas de difícil fiscalización.<sup>763</sup>

Por último, a partir del 1° de enero de 2003 el artículo 1-A es adicionado con una fracción IV a efecto de incorporar como obligados a efectuar la retención a las personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean empresas de la industria automotriz temporal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales, supuesto que ha permanecido vigente durante el ejercicio de 2004.

<sup>759</sup> *Idem.*, artículo 3°.

<sup>760</sup> *Idem.*, artículo 4°, séptimo párrafo, inciso c).

<sup>761</sup> *Idem.*, artículos 7° y 8°.

<sup>762</sup> *Idem.*, artículo 32.

<sup>763</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2000, artículo 1-A, fracción II, incisos c) y d).

De acuerdo con la Exposición de Motivos, la adición anterior fue con la intención de "...otorgar seguridad jurídica en el tratamiento aplicable a operaciones realizadas por maquiladoras de exportación y empresas con programas de importación temporal para producir artículos de exportación; ...en ese sentido, las enajenaciones entre empresas que concuerden con los programas antes mencionados estarán afectas al pago del impuesto; sin embargo, para evitar el efecto financiero que el traslado de dicho impuesto representaría en las empresas adquirentes, se establece la obligación para éstas de efectuar una retención por el monto total del impuesto que se les traslada..."<sup>764</sup>

No obstante lo mencionado, el legislador ha sido un tanto desordenado en la regulación de la retención, en virtud de que se considera que sería menos complicado el que se regulara en un sólo apartado esta figura en lugar de diseminarlo a lo largo de la Ley, situación que complica su funcionalidad y comprensión.

### **C. La función de la retención y su reconocimiento en el mecanismo de acreditamiento.**

A partir del 1º de enero de 1999 el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es adicionado con una fracción IV como requisito para el acreditamiento del impuesto, al establecer "que tratándose del impuesto trasladado que hubiera sido retenido conforme al artículo 1-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley",<sup>765</sup> lo anterior a efecto de ser congruentes con la también adición del artículo 1-A en la LIVA.

En virtud de que dichos preceptos continúan vigentes a la fecha, no como fracción IV sino ubicado dentro de los requisitos adicionales para el acreditamiento del IVA, en el artículo 4º, séptimo párrafo, inciso c), y como artículo 1-A de la Ley vigente, resulta de gran importancia su estudio en este apartado.

El objetivo de incorporar a la "retención" como requisito accesorio en la determinación del impuesto fue el reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control.<sup>766</sup>

Por tal razón, en la exposición de motivos se establece que congruentes con la práctica internacional, en el año de 1996 se autorizó a las instituciones de crédito a efectuar la retención del impuesto al valor agregado por las enajenaciones de bienes que mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria les efectuaban sus deudores; y derivado de ello, se propone ampliar los supuestos en los cuales quienes adquieren los bienes o

<sup>764</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.

<sup>765</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999, artículo 4º, fracción IV.

<sup>766</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

servicios deben efectuar la retención y el entero del impuesto por los actos o actividades que se prevén en el artículo 1-A.<sup>767</sup>

De ahí que, la retención como figura básica en la efectividad recaudatoria del impuesto al valor agregado sea regulada en el artículo 1-A de la LIVA, y con la intención de que cumpla su función, resultó vital que constituyera un elemento en el mecanismo de acreditamiento como sistema de determinación del impuesto y así lograr un verdadero alcance recaudatorio.

El artículo 1-A de la LIVA establece que quienes efectúen la retención "...sustituirán al enajenante, prestador del servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto."<sup>768</sup>

Como el retenedor queda obligado al pago y entero del impuesto retenido, además de tener la obligación de calcular el impuesto por pagar, es necesario que efectúe el mecanismo de acreditamiento con el fin de dar cumplimiento a dichas obligaciones.

Derivado de lo anterior, se señala que para que el impuesto al valor agregado sea acreditable es necesario que el impuesto trasladado que se hubiese retenido se entere en los términos y plazos establecidos en la Ley.

En cuanto a los efectos de la retención, es importante señalar que dicha figura en el impuesto al valor agregado tiene una naturaleza distinta a la regulada en el artículo 26 del CFF, toda vez que de acuerdo con este precepto, el retenedor es considerado como tercero obligado con responsabilidad solidaria, mientras que de acuerdo con el artículo 1-A, párrafo sexto de la LIVA, el retenedor sustituirá al obligado en el entero del impuesto.

En la responsabilidad solidaria el deudor responde de la totalidad de la prestación tributaria y el acreedor puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los deudores solidarios, es decir, el responsable es un deudor junto al sujeto pasivo.<sup>769</sup>

Para Pérez Royo, "...al responsable solidario le es exigible la deuda sin necesidad de agotar la acción de cobro... respecto del sujeto pasivo principal. El responsable solidario aparece, pues, como deudor tributario en el mismo procedimiento de cobro seguido contra el sujeto pasivo..."<sup>770</sup>

Asimismo señala que "el sustituto del contribuyente, es el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras

---

<sup>767</sup> *Ibidem*.

<sup>768</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 1-A, tercer párrafo.

<sup>769</sup> *Cfr. Pugliese, M., Instituciones de Derecho Financiero*, Tr. Alfonso Cortina Gutiérrez, Porrúa, México, 1976, p. 195.

<sup>770</sup> Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 12ª ed., Civitas, Madrid, 2002, p. 153.

personas, el gravamen correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro.<sup>771</sup>

Por lo tanto, mientras que en la sustitución, el sujeto sustituto está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria en lugar del realizador del hecho imponible, que sin desplazar en absoluto al contribuyente sustituido, se coloca en su lugar y por tanto, ocupa su posición frente al Ente Público acreedor, quedando como sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. Sin embargo, el sujeto sustituto no manifiesta nunca capacidad económica, razón por la que queda en posibilidad de resarcirse del tributo pagado vía retención o repercusión, convirtiéndolo en deudor principal y a título propio de la deuda tributaria.<sup>772</sup>

De acuerdo con Alvarado Esquivel no todos los supuestos contenidos en el artículo 26 de CFF constituyen una responsabilidad solidaria, sino que se presenta también la responsabilidad subsidiaria, limitada y la retención a cuenta.<sup>773</sup>

Por lo que en este sentido, se considera que es acertada la regulación de la retención como sustitución y no como responsabilidad solidaria en la LIVA, en donde la única diferencia de lo que se considera como “sustitución”, radica en que en el impuesto al valor agregado el sujeto sustituto sí manifiesta una auténtica capacidad económica, toda vez que la obligación recae sobre el consumidor final, por lo que no es necesario repetir materialmente contra el contribuyente en cuanto al pago efectivo del monto del impuesto, sino que únicamente se presenta la sustitución de la obligación formal del entero del tributo.

En consecuencia, en la retención sustituta contemplada en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el carácter de retenedor recae sobre el consumidor final, pagador real del impuesto y el carácter de retenido en el contribuyente obligado a enterar el impuesto; es decir, contrario a la técnica del IVA (en donde el realizador del hecho generador no es quien goza de capacidad económica), se obliga a quien en realidad ostenta la capacidad contributiva y sobre quien repercute el peso real del gravamen (auténtico contribuyente si se tratara de un impuesto directo).

Si se analiza la esencia de la retención sustituta, se llega a la conclusión de que en realidad se trata de una “sustitución parcial” en cuanto a la obligación del pago y entero del tributo y no de una retención en sentido material, entendida como cobro efectivo del monto del impuesto.

Se habla de sustitución parcial, debido a que se permite la retención sólo de una parte del impuesto y no sobre el total, lo que genera una carga innecesaria para los dos sujetos pasivos del IVA.

---

<sup>771</sup> *Idem.*, p. 143.

<sup>772</sup> Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *El Estatuto Jurídico del Responsable en la Normatividad del Derecho Fiscal Mexicano*, Tesis Doctoral, México, 1998, p. 307; Ríos Granados, Gabriela, *op.cit.*, p. 225.

<sup>773</sup> Para un análisis más profundo al respecto consultar: Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *El Estatuto Jurídico del Responsable en la Normatividad del Derecho Fiscal Mexicano*, Tesis Doctoral, México, 1998.

Asimismo, resulta conveniente precisar que la retención sustituta transgrede los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, toda vez que otorga el carácter de retenedores a personas morales que reciben la prestación de un servicio personal independiente, adquieren desperdicios utilizados como insumos, entre otros, por parte de una persona física; cuando en realidad se encuentran en una misma situación tributaria que quien recibe servicios personales independientes de otra persona moral y no de una persona física, por lo que se le otorga un trato desigual a los iguales.

De igual forma, tratándose de sujetos retenidos (sujeto pasivo jurídico), la Ley les permite el acreditamiento del impuesto al valor agregado un mes después de efectuar la retención, lo que les genera una afectación en su capacidad contributiva.

Es decir, de acuerdo con el artículo 1-A, sexto párrafo de la LIVA, el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cuál se efectúe la retención, o en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención.<sup>774</sup>

La Resolución Miscelánea Fiscal vigente en 2004, establece en la regla 5.2.4, que para efectos del artículo 4º, séptimo párrafo, inciso c) de la LIVA, se entiende que el IVA se acreditará en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se hubiere efectuado el entero de la retención.<sup>775</sup>

Por lo tanto, el impuesto retenido se podrá acreditar un mes después de efectuado el entero de la retención, pero si de acuerdo con el artículo 1-A, párrafo sexto, se entera hasta el día 17 del mes siguiente, el impuesto retenido podrá acreditarse en realidad, dos meses después de efectuada la retención; lo que genera una afectación en la capacidad económica del sujeto retenido (contribuyente), toda vez que el impuesto trasladado que le hubiese sido retenido y respecto del cual no tiene la obligación de enterar al Fisco, se podrá acreditar del impuesto a su cargo uno o dos meses después de efectuada la retención (ver artículo 1º, antepenúltimo párrafo).

Derivado de lo anterior, la retención afecta el mecanismo de acreditamiento del IVA, debido a que de acuerdo con la Ley, el sujeto retenido podrá acreditar contra el impuesto a su cargo, el impuesto trasladado que le hubiese sido retenido; y de acuerdo con la regla 5.1.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 y la regla 5.1.1 de la Resolución Miscelánea para 2004, el retenedor podrá acreditar el impuesto que le hayan trasladado y que no le hayan retenido, del impuesto acreditable en los términos del artículo 4º de la LIVA.

---

<sup>774</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 1-A.

<sup>775</sup> Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de abril de 2004, Regla 5.2.4.

En este tenor, el sistema de retención provoca una alteración en la mecánica de acreditamiento en el impuesto al valor agregado, pese a que no constituye un requisito esencial en dicho procedimiento.

Por lo que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que: "...las personas morales que reciban el traslado del impuesto al valor agregado deben retener el monto respectivo si el hecho imponible consiste, entre otros supuestos, en la prestación de servicios personales independientes o en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes por parte de personas físicas, por lo que los contribuyentes respectivos, al aplicar las diversas normas que rigen el mecanismo de traslado y acreditamiento de ese tributo, aunque materialmente no realicen el traslado correspondiente, jurídicamente sí lo considerarán y, además, al final del periodo correspondiente disminuirán del impuesto a su cargo el que se les hubiere retenido..."<sup>776</sup>

En consecuencia, la función de la retención es reducir la evasión fiscal por lo que es reconocido en el mecanismo de acreditamiento a efecto de lograr una mayor efectividad en la recaudación del impuesto al valor agregado en los niveles de difícil recaudación.

Asimismo, se considera que la retención como elemento accesorio del acreditamiento es benéfica respecto a la efectividad del tributo; sin embargo, es importante señalar que su estructura y regulación en la Ley del Impuesto al Valor Agregado complica el procedimiento de determinación del impuesto en virtud de que son una serie de preceptos dispersos sin uniformidad y objetivo común.

Es decir, la retención ha sido considerada como una figura accesoria en el mecanismo de acreditamiento y no como uno de sus elementos esenciales, como lo es el impuesto acreditable y el impuesto trasladado, que de acuerdo con el artículo primero cubre esta naturaleza no obstante que el legislador le ha restado importancia.

---

<sup>776</sup> Véase tesis de jurisprudencia bajo el rubro: "Valor Agregado. El sistema de retención establecido en los artículos 1o. y 1o.-A de la Ley del impuesto relativo, no modifica la afectación patrimonial que el referido tributo genera a los contribuyentes que en el periodo respectivo tienen un saldo a cargo, por lo que para abordar el estudio de su equidad resulta irrelevante cuál es el hecho imponible que aquéllos realizan.", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Tesis 2a./J. 135/2002, p. 255.



## V. Bibliografía del capítulo.

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *El Estatuto Jurídico del Responsable en la Normatividad del Derecho Fiscal Mexicano*, Tesis Doctoral, México, 1998.
- CÁRDENAS GUZMÁN, Carlos, *Acreditamiento del impuesto al valor agregado. Reflexiones sobre algunos problemas derivados del nuevo esquema de acreditamiento*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., México, 1999.
- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO, *Apuntes sobre el curso "impuesto al valor agregado, consideraciones prácticas y reforma fiscal 1999"*, México, noviembre de 1999.
- COSCIANI, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.
- DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., *Derechos y Garantías del Contribuyente*, "La Retención Tributaria como Acto Económico-Administrativo", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983.
- DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1986.
- DUE, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 31ª ed., Ed. Porrúa, México, 1995.
- GARCÍA LEPE, Carlos y Ricardo HERNÁNDEZ SALCEDO, *Acreditamiento, devoluciones y compensaciones en el impuesto al valor agregado*, Indetec, México, 1994.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 20ª ed., Porrúa, México, 1972.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997.
- \_\_\_\_\_, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Javier, *IVA acreditable 2000*, 2ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.
- MORALES HERNÁNDEZ, José Ramón, "Material elaborado para la Academia Mexicana de Derecho Fiscal", México, enero de 2000.
- PÉREZ INDA, Luis M., *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ed., ISEF, México, 2001.
- \_\_\_\_\_, *El nuevo sistema de acreditamiento del IVA*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 12ª ed., Civitas, Madrid, 2002.
- PUGLIESE, M., *Instituciones de Derecho Financiero*, Tr. Alfonso Cortina Gutiérrez, Porrúa, México, 1976.

- RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, *conferencia*: “Las contribuciones en el siglo XXI: la capacidad contributiva y capacidad de pago”, presentada en el Seminario de Derecho Fiscal 1999.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, “La Retención en el Derecho Tributario: Obligación Ex Lege de los Patronos”, Nueva Serie, Año XXXIV, número 100, enero-abril de 2001.
- SULLIVAN, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García de Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003.
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ª ed., Ed. Themis, 1998.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2000.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003.
- *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001, artículo octavo transitorio.
- *Ley Aduanera*, SHCP-SAT, México, 2003.
- *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004.

## OTRAS PUBLICACIONES

- UNAM-III, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ª ed., Porrúa-UNAM, Tomo P-Z, México, 1997.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

- Diario de los Debates: Dictamen de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos la Iniciativa del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999, segunda sección, regla 5.2.1.1.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de abril de 2004, Regla 5.2.4.
- Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1999, Regla 5.1.14.

## CAPÍTULO CUARTO

### MODALIDADES DEL MECANISMO DE ACREDITAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

**SUMARIO:** I. Actividades gravadas; A. Tasa General (15 %); 1. Aplicación; 2. Mecanismo de acreditamiento; B. Tasa del 10%; 1. Aplicación; 2. Mecanismo de acreditamiento; C. Tasa del 0%; 1. Aplicación; 2. Mecanismo de acreditamiento; II. Actividades exentas; A. Concepto de exención; B. Aplicación; C. Inexistencia del derecho de acreditamiento; 1. Planteamiento del problema; 2. Solución; III. Actividades combinadas (gravadas y exentas); A. Aplicación; 1. Impuesto identificable; 2. Impuesto no identificable; B. Mecanismo de acreditamiento. Análisis comparativo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado del período 1998-2004; IV. El sistema de tasas diferenciales y la naturaleza regresiva en el impuesto al valor agregado; V. El acreditamiento en otros impuestos federales; A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; B. Impuesto al Activo; C. Impuesto sustitutivo del crédito al salario; VI. Bibliografía del capítulo.

#### I. Actividades gravadas.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado grava con diversas "tasas" los actos o actividades objeto del gravamen, elemento que resulta esencial para la determinación del impuesto, debido a que éste se calcula aplicando a los valores señalados en la Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Es importante precisar, como ya se ha estudiado en el Capítulo Primero de este trabajo, que la "tasa" es un elemento impositivo fundamental, ya que es determinante para el cálculo de las cantidades a enterar por los contribuyentes a la administración tributaria;<sup>777</sup> y en el caso del impuesto al valor agregado, la tasa es el porcentaje<sup>778</sup> por el que el contribuyente multiplica la base en que se determina el impuesto que se traslada a la persona que adquiera los bienes o servicios, los use o goce temporalmente o los importe.

La "tasa" en los tributos, generalmente se fija mediante la aplicación de un porcentaje a los valores monetarios dados o determinados con anticipación, además de ser el instrumento gubernamental preferido o mayormente utilizado por el Estado con objetivos netos de la política fiscal. Derivado de lo anterior, se establece en las leyes fiscales la aplicación de tasas reducidas a actividades económicas benéficas al desarrollo y, por el contrario, se aplican tasas altas a actividades consideradas nocivas a dicho desarrollo.<sup>779</sup>

Actualmente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como tasas aplicables a ciertos actos o actividades objeto del impuesto las tasas del 15%, del 10% y del 0%, así como las exenciones; lo cual es importante estudiar debido a la problemática que

<sup>777</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p. 37.

<sup>778</sup> Al respecto, Pérez de Ayala afirma que los tipos impositivos pueden expresarse en porcentajes, o en cantidades de dinero. Véase Pérez de Ayala, José Luis, *Explicación Técnica de los Impuestos*, 2ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, p. 29.

<sup>779</sup> Cfr. Plascencia Rodríguez, José Francisco, *Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Themis, 4ª ed., México, 2000, p. 7.

presenta la conveniencia de una multiplicidad de tasas en el impuesto al valor agregado y los constantes debates respecto a la justicia social y tributaria que implica la tasa del 0% y las exenciones.

En atención a lo anterior, en este apartado se analiza tanto las actividades gravadas a diversas tasas, como las actividades exentas y las actividades combinadas; que en cuestión del mecanismo de acreditamiento, éstas últimas generan mayor conflicto respecto a la violación de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias que se analizan en el Capítulo Sexto de esta investigación.

A continuación se analizan las diversas tasas impositivas que gravan una serie de actos o actividades regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2004, con el fin de señalar su naturaleza y consecuencias en el impuesto al valor agregado.

## A. Tasa General (15 %).

### 1. Aplicación.

A la tasa del 15% se le denomina “general” por ser la tasa que fija la Ley a los actos o actividades genéricos; es decir, establece actos o actividades especiales a los que se les aplica la tasa del 10% por tratarse de la región fronteriza, y la tasa del 0% y las exenciones para ciertos actos o actividades establecidos en la Ley.

La tasa general no siempre ha sido del 15% sino que ha variado a través de la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la siguiente manera:

<u>PERÍODO</u>	<u>TASA GENERAL</u> <sup>780</sup>
1980-1982	10%
1983-1991	15%
1991-1995	10%
1995- a la fecha	15%

Cabe señalar, que la tasa general con que nació el impuesto al valor agregado en nuestro país fue la tasa del 10% con una vigencia del 1° de enero de 1980 al 31 de diciembre de 1982, y es en el año de 1983 cuando se incrementa para convertirse en una tasa general del 15%; además de adicionarse una tasa del 20%, distinta de la general para aplicarse a la realización de actos o actividades relacionados con bienes y servicios considerados suntuarios o de lujo.<sup>781</sup>

<sup>780</sup> Cfr. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo*, Dofiscal Editores, 4ª ed., México, 2002, p. 27.

<sup>781</sup> Cfr. Plascencia Rodríguez, José Francisco, *op. cit.*, p. 6.

Como se observa, en 1983 se incorpora por primera vez a la LIVA la tasa del 20% para bienes y servicios suntuarios, aclarando que se trataba de una tasa distinta a la general; en este sentido, durante el ejercicio de 2002 se regula algo similar mediante el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, al establecer un impuesto suntuario subsistente con el impuesto al valor agregado con una tasa del 5% pero independiente de la Ley del IVA.<sup>782</sup> Dicho impuesto fue declarado inconstitucional el 19 de noviembre de 2002 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>783</sup>

La tasa general del 15% tiene una vigencia del 1° de enero de 1983 al 10 de noviembre de 1991, cuando vía decreto presidencial se exime parcialmente del pago del impuesto a los contribuyentes para volver a quedar una tasa general del 10%<sup>784</sup>; sin embargo, es a partir del 21 de noviembre de ese año cuando se regula en la Ley dicho gravamen y se deroga la tasa del 20% para bienes y servicios suntuarios.<sup>785</sup>

Posteriormente, se vuelve a sustituir la tasa general del 10% y se aplica por segunda ocasión la tasa del 15% a partir del 1° de abril de 1995 como consecuencia de la crisis económica sufrida por nuestro país a fines de 1994, toda vez que la misma modificó el entorno económico en diversos sentidos afectando, preponderantemente, a las tasas de interés, lo que derivó en el repunte de la inflación.<sup>786</sup>

Ante tales acontecimientos, el gobierno propuso como medida de acción a principios de 1995, generar mayor ahorro interno mediante la disminución del gasto y el aumento de sus ingresos; para lo cual se proyectó una reducción del gasto equivalente al 1.7 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que para el aumento de los ingresos públicos se optó por incrementar precios y tarifas oficiales; además, de la tasa general del impuesto al valor agregado.<sup>787</sup>

Sin embargo, el aumento de la tasa general del impuesto al valor agregado tenía que discutirse en el Congreso de la Unión; aprobándose finalmente, en votación dividida los días 18 y 19 de marzo de 1995.<sup>788</sup>

<sup>782</sup> Véase *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001, artículo octavo transitorio.

<sup>783</sup> Véase la Tesis de Jurisprudencia número 51/2002, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación bajo el rubro: "Contribuciones. El artículo 8° transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002, que establece el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios, es inconstitucional por no haberse discutido primero en la Cámara de Diputados"; visible en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Tesis P./J. 51/2002, p. 5.*

<sup>784</sup> Cfr. Plascencia Rodríguez, José Francisco, *op. cit.*, p. 6.

<sup>785</sup> Véase Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991.

<sup>786</sup> Cfr. Plascencia Rodríguez, José Francisco, *op. cit.*, p. 7.

<sup>787</sup> *Ibidem.*

<sup>788</sup> Véase Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, publicada el 27 de marzo de 1995 en el Diario Oficial de la Federación.

En consecuencia, actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como tasa general de este impuesto, la tasa del 15% que es la que se aplica a la casi totalidad de actos o actividades que se realizan en el interior del país con excepción de la región fronteriza.

Aunque no se especifican en la Ley qué actos o actividades deberán gravarse a la tasa general, por exclusión debe considerarse que a esta clasificación corresponden todos aquellos actos o actividades a los que no se les aplica la tasa del 0%, y los que se encuentran exentos, mismos que son objeto de una descripción detallada y estricta en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En virtud de que en la Ley no se regula de manera expresa aquellos actos o actividades a los que se les deberá aplicar la tasa del 15%, es que se enuncia con base en la Clasificación Mexicana de Actividades y Productos<sup>789</sup> y en los criterios de la autoridad fiscal, las actividades sujetas a la tasa general. Listado que se presenta en el anexo I de este trabajo; además de aclarar, que se trata meramente de una enunciación a la cual podrán añadirse otros actos o actividades mientras no se encuentren gravados a la tasa del 0% o exentos.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa general se encuentra regulada en el segundo párrafo del artículo 1° al señalar que el impuesto se calculará aplicando a los valores señalados en la Ley la tasa del 15%; además de aclarar, que el impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores;<sup>790</sup> particularidad que otorga al impuesto al valor agregado mexicano el carácter de “no acumulativo”.

Asimismo, el artículo 2° tercer párrafo, establece como excepción a la tasa especial del 10% la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, en donde el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala la Ley la tasa del 15%.<sup>791</sup>

Otra excepción, la regula el último párrafo de la fracción I del artículo 2-A al establecer que se aplicará la tasa general del 15% a la enajenación de alimentos que la Ley grava con tasa del 0% cuando sean preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.<sup>792</sup>

Como se observa, fuera de los supuestos anteriores y de los casos específicamente regulados en la Ley con las tasas del 10%, del 0%, o tratándose de exenciones, se deberá aplicar como tasa general la del 15%.

<sup>789</sup> Este listado ha sido extraído de la siguiente obra: Pérez Inda, Luis M., *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 2ª ed., México, 2001, pp. 209-224.

<sup>790</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 1°, segundo párrafo.

<sup>791</sup> *Idem.*, artículo 2°, tercer párrafo.

<sup>792</sup> *Idem.*, artículo 2-A, fracción I, último párrafo.

## 2. Mecanismo de acreditamiento.

Es importante, además de precisar la aplicación de la tasa del 15% a ciertos actos o actividades, ejemplificar el mecanismo de acreditamiento tratándose de actividades gravadas a la tasa general; lo anterior, con el objeto de entender las diferencias que pueden presentarse en la aplicación de dicha mecánica entre los diferentes contribuyentes que efectúan actividades con tasas diferenciales y la conveniencia o inconveniencia de estar gravado o exento.

Como ya se ha estudiado en capítulos anteriores, 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; por lo tanto, a continuación se describe el mecanismo de acreditamiento para determinar el impuesto al valor agregado de un contribuyente con actividades gravadas a la tasa general del 15%:

### IMPUESTO CAUSADO

Ingresos = 120,000
Tasa = 15%
Total = 18,000

### IMPUESTO ACREDITABLE

(Impuesto pagado en la adquisición o importación de bienes o servicios)

	OPERACIONES	IMPUESTO PAGADO EN ADQUISICIONES
Compras	60,000	9,000
Gastos	10,000	1,500
Inversiones	20,000	3,000
Total	90,000	13,500

### ACREDITAMIENTO

IMPUESTO CAUSADO	IMPUESTO ACREDITABLE	IMPUESTO POR PAGAR
18,000	13,500	4,500

Como se observa, en la mecánica de acreditamiento tratándose de actividades totalmente gravadas a la tasa del 15%, el contribuyente puede acreditar el total del impuesto que le ha sido trasladado y el pagado en la importación de bienes o servicios, situación que es necesario tener presente respecto a los actos o actividades gravadas a las tasas del 10% y especialmente en las de tasa del 0% y exenciones que se estudiarán en los siguientes apartados.



## **B. Tasa del 10%.**

### **1. Aplicación.**

A esta tasa se le denomina como la tasa “especial” del 10%, debido a que es aplicable a los actos o actividades que se realicen por residentes en la región fronteriza; y que conforme al artículo 1º de la LIVA, son gravados con la tasa del 15% en el resto del territorio nacional.

Es decir, se trata de una tasa general reducida en virtud de que todos aquellos actos o actividades que normalmente se encuentren gravados a la tasa del 15% por realizarse en territorio nacional, se reducen a la tasa especial del 10% cuando se efectúen en la región fronteriza a pesar de que se ejecutan los mismos actos o actividades, la diferencia radica en la región en que se verifiquen los mismos.

La aplicación de la tasa especial del 10%, tiene por objeto dar competitividad a los productos y servicios nacionales frente a los del extranjero; ya que si se mantuviera en la región fronteriza la misma tasa general del 15% aplicable en el interior de país, el consumidor de la región se inclinaría por hacer sus adquisiciones en el extranjero, en detrimento de los proveedores nacionales de bienes y servicios que concurren a ese mercado.<sup>793</sup>

En la práctica, lo anterior resulta difícil de controlar; en virtud de que en casi todas las entidades federativas colindantes con Estados Unidos, la mayoría de la población ocurre a consumir al extranjero, máxime si se radica en una franja fronteriza en donde el acceso al país vecino es mucho más sencillo. No obstante, son medidas que han ayudado a disminuir un poco la afluencia del consumidor a los países vecinos.

Es importante precisar, que la tasa “especial” en región fronteriza no siempre ha sido del 10%, sino que ha variado a lo largo de la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; así se tiene, que durante el período del 1º de enero de 1980 al 31 de diciembre de 1982 se aplica una tasa especial del 6% para actos o actividades que se realicen por residentes en región fronteriza.<sup>794</sup>

Para 1983, la tasa especial del 6% continúa vigente; sin embargo, a partir del 1º de enero de ese año se extiende la aplicación de la tasa especial para gravar con un 6% la enajenación de medicinas y productos alimenticios que se encontraran industrializados, además de ampliar a otros bienes o servicios que su enajenación o prestación se realizara en franjas fronterizas para gravarlos, aplicándoles la tasa general en lugar de la especial del

<sup>793</sup> Cfr. Pérez Inda, Luis M., *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 12ª ed., México, 2001, p. 41.

<sup>794</sup> Cfr. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo*, op. cit., p. 31.

6%, según la exposición de motivos, por no existir justificación alguna para mantenerlas en la tasa especial.<sup>795</sup>

La principal razón del aumento del número de actos o actividades a la tasa del 6% y la ampliación a la tasa general para ciertos actos o actividades, gravados antes de esa fecha con un 6%, fue la de incrementar la recaudación como consecuencia de la crisis económica iniciada en 1982.<sup>796</sup>

La tasa especial del 6% estuvo vigente del 1° de enero de 1980 al 21 de noviembre de 1991 en que desaparece; ya que de acuerdo con la exposición de motivos, se propone la desaparición del tratamiento diferencial que existía en las zonas fronterizas y zonas libres del país, debido a que la competencia férrea que dichas áreas enfrentaban de bienes provenientes de los países vecinos con menores tasas impositivas, se había modificado sustancialmente, y para esas fechas las franjas fronterizas contaban con un elevado nivel de competitividad de sus productos y en general con una economía fortalecida, por lo que se decide establecer una tasa general única del 10%.<sup>797</sup>

La tasa general única y por lo tanto, la ausencia de la tasa especial del 6%, tuvo una vigencia del 22 de noviembre de 1991 al 31 de marzo de 1995 en que debido a la crisis económica sufrida a fines de 1994 se decide incorporar nuevamente la tasa especial para la zona fronteriza, y se argumenta que "...con el objeto de no afectar la competitividad del comercio mexicano en la región fronteriza, se establece como tasa general la del 15% y como tasa especial la del 10% cuando los actos o actividades por los cuales se deba pagar el impuesto se realicen por residentes de la región fronteriza del país...".<sup>798</sup>

Con lo anterior, a partir del 1° de abril de 1995 se regresa al sistema de tasas diferenciales al incorporar por segunda ocasión la tasa especial; a partir de esa fecha, con un aumento porcentual que se refleja en un 10% para actos o actividades que se realicen en la región fronteriza.

Por lo tanto, de abril de 1995 a la fecha, la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula una tasa especial del 10% para la región fronteriza, además de un sistema de tasas diferenciales. Este sistema ha sido tan discutido en la doctrina, que resulta de gran interés su análisis en los siguientes apartados.

---

<sup>795</sup> Véase Diario de los Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 1983, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.

<sup>796</sup> *Ibidem*.

<sup>797</sup> Véase Diario de los Debates: Exposición de Motivos del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991.

<sup>798</sup> Diario de los Debates: Exposición de Motivos del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995.

La tasa especial en región fronteriza se encuentra regulada en el artículo 2º de la LIVA, el cual establece que "el impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza."<sup>799</sup>

Pero que se entiende por "región fronteriza", la misma Ley del IVA proporciona el concepto al señalar:

*"...Se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el Municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional."<sup>800</sup>*

Se establece como excepción a la tasa especial del 10%, la enajenación de bienes inmuebles ubicados en la región fronteriza que causa un impuesto a la tasa del 15% por tratarse de actos que no son objeto de competencia internacional.<sup>801</sup>

En consecuencia, la tasa especial del 10% es aplicable a los mismos actos o actividades que grava la tasa general del 15% con la diferencia de que la tasa especial se aplicará únicamente en la región fronteriza, y la tasa general en el interior del país; razón por la que se sugiere referirse al anexo 1 de este capítulo, con la intención de conocer de manera meramente enunciativa algunos de los actos o actividades sujetas a dichas tasas gravables.

## 2. Mecanismo de acreditamiento.

Una vez establecida la aplicación de la tasa especial del 10%, la evolución de dicha tasa a lo largo de la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el concepto de región fronteriza y la excepción a la tasa del 10%, es que se estudia la mecánica de determinación del impuesto al valor agregado.

Al igual que en la tasa general, resulta de gran importancia analizar la mecánica de acreditamiento a efecto de determinar el impuesto al valor agregado de un contribuyente que realiza actos o actividades gravados a la tasa especial del 10%, con el objeto de establecer las ventajas o desventajas de realizar actividades en región fronteriza.

<sup>799</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2004, artículo 2º, primer párrafo.

<sup>800</sup> *Idem.*, artículo 2º, último párrafo.

<sup>801</sup> Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 42.

En seguida, se describe de manera ejemplificativa el mecanismo de acreditamiento para determinar el impuesto al valor agregado de un contribuyente con actividades gravadas a la tasa especial del 10%:

### IMPUESTO CAUSADO

Ingresos = 120,000
Tasa = 10%
Total = 12,000

### IMPUESTO ACREDITABLE

(Impuesto pagado en la adquisición o importación de bienes o servicios)

	OPERACIONES	IMPUESTO PAGADO EN ADQUISICIONES
Compras	60,000	6,000
Gastos	10,000	1,000
Inversiones	20,000	2,000
Total	90,000	9,000

### ACREDITAMIENTO

IMPUESTO CAUSADO	IMPUESTO ACREDITABLE	IMPUESTO POR PAGAR
12,000	9,000	3,000

Como se aprecia, en la mecánica de acreditamiento tratándose de actividades gravadas a la tasa del 10%, el contribuyente puede acreditar el total del impuesto que le ha sido trasladado y el pagado en la importación de bienes o servicios, situación que es necesario tener presente respecto de los actos o actividades gravadas a la tasa del 0% y exenciones que se estudian en los siguientes apartados.

Se afirma, que si bien técnicamente no existe ninguna diferencia en la aplicación procedimental del mecanismo de acreditamiento, sí se generan efectos financieros distintos entre quien aplica la mecánica de acreditamiento a la tasa del 15%, y quien la aplica a la tasa especial del 10%; es decir, se produce una variación en el monto del impuesto a pagar como consecuencia de la reducción de la tasa, que por cuestiones de política fiscal y de protección a las actividades comerciales frente al exterior resulta ser más baja, aunque los actos y actividades gravables sean los mismos en ambos casos.

Derivado de lo anterior, se considera que con la aplicación de la tasa reducida del 10%, se afecta al contribuyente que realiza actividades gravadas a la tasa general, debido a que a pesar de que en ambos casos se realizan los mismos actos o actividades gravadas por la Ley, a unos se les otorga un trato de privilegio al gravarlos a una tasa menor. Mientras que, quien realiza actividades gravadas a la tasa del 15% resiente una carga impositiva mayor, no obstante, de encontrarse en situaciones jurídico tributarias similares.

Asimismo, se considera que si bien con la tasa especial del 10% se fomenta la competitividad del comercio mexicano en la región fronteriza, lo cual es justificable desde el aspecto de la política económica del Estado; también es cierto, que recaudatoriamente se afecta al Fisco, toda vez que éste percibe un ingreso menor al que corresponde en situaciones normales.

### C. Tasa del 0%.

#### 1. Aplicación.

Esta tasa es denominada como la tasa privilegiada del 0%, la razón de esta denominación se debe a que tratándose de contribuyentes que realizan actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por cuestiones de justicia social se les aplica la tasa del 0%, además de que la Ley les otorga el mismo tratamiento que a cualquier contribuyente con actividades gravadas a otra tasa impositiva; no obstante, esto ha generado controversia, en virtud de que se ven más beneficiados los contribuyentes gravados a la tasa del 0% que los contribuyentes gravados con el resto de las tasas y hasta los que efectúan actividades exentas, situación que se analiza en este apartado.

Resulta importante precisar el momento en que se contempla por primera vez la tasa del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y al respecto, se menciona que se incorpora expresamente en la Ley a partir de 1981, pero de una manera tácita desde la entrada en vigor de la LIVA en 1980. Lo anterior, en atención a lo dispuesto por la siguiente tesis aislada emitida por el antes Tribunal Fiscal de la Federación:

*"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 o la exención en el pago del impuesto señalaba 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 4°, 6° 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 No. 1122/81. Resuelta en sesión de 25 de junio de 1982. Unanimidad de 6 votos. Magistrado ponente: Margarita Lomeli Cerezo. Secretario: Lic. Guillermo López Velarde H.<sup>802</sup>*

<sup>802</sup> Véase Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 30, Junio de 1982, p. 605.

En 1980 se estableció la tasa general del 10% para todas las actividades, salvo las realizadas en las zonas fronterizas en las que la tasa aplicable era del 6%; así mismo, existían ciertas exenciones para algunas enajenaciones, arrendamientos, importaciones y prestaciones de servicios, así "...también existía una exención con posibilidad de acreditamiento, sin hacerse referencia al gravamen de la tasa del 0%, exclusivamente para la exportación de bienes y servicios, para la primera enajenación de maquinaria y equipo que únicamente fueran susceptibles de ser utilizados en la agricultura y ganadería, así como para los fertilizantes".<sup>803</sup>

Se dice que lo anterior no constituía un beneficio especial a los exportadores, sino que por tratarse de consumos que se efectuaban fuera del país, quedaba excluido del gravamen; y el único efecto importante de la tasa del 0% que podía considerarse como un beneficio especial, estaba dado a la primera enajenación de maquinaria y equipo agrícola y de fertilizantes, en donde se perdía el impuesto correspondiente a la primera etapa de la cadena producción y distribución de los bienes.<sup>804</sup>

No obstante que "...desde el punto de vista técnico impositivo la LIVA de 1980 era muy conveniente para el fisco, resultó que algunos sectores de la economía se sintieron afectados y solicitaron la posibilidad de estar exentos con derecho a acreditamiento...";<sup>805</sup> de ahí que, a partir de 1980 fueran emitidos una serie de criterios mediante los cuales se daba un tratamiento especial a ciertos actos o actividades que quedaron exentos con posibilidad de acreditamiento, aunque es en 1981 cuando se establece de manera expresa en la LIVA la tasa del 0%.<sup>806</sup>

Actualmente, el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece de manera expresa aquellos actos o actividades a los que se deberá aplicar la tasa del 0%, que de manera genérica se puede describir de la siguiente forma:

- I. La enajenación de:
  - a) Animales y vegetales no industrializados.
  - b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:
    - Bebidas distintas de la leche
    - Jarabes o concentrados
    - Caviar, salmón ahumado y angulas
    - Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios
  - c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta
  - d) Ixtle, palma y lechuguilla
  - e) Maquinaria, equipo agrícola y embarcaciones para pesca comercial
  - f) Fertilizantes y plaguicidas
  - g) Invernaderos hidropónicos y equipos de irrigación
  - h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes
  - i) Libros y periódicos que editen los propios contribuyentes

<sup>803</sup> Cfr. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo*, op. cit., p. 57.

<sup>804</sup> *Ibidem*.

<sup>805</sup> *Ibidem*.

<sup>806</sup> *Idem.*, p. 58.

- II. La prestación de los siguientes servicios independientes:
- a) Servicios agropecuarios y pesqueros
  - 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 agrícola y los integrados a invernaderos hidropónicos
- IV. La exportación de bienes o servicios<sup>807</sup>

Asimismo, el último párrafo de la fracción I del artículo 2-A establece la excepción a la tasa del 0% al señalar que se aplicará la tasa del 15% a la enajenación de los alimentos preparados para su consumo en un lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.<sup>808</sup>

La tasa del 0% se aplica a toda clase de actos o actividades que se considera deben quedar libres de gravamen para el consumidor final, esta modalidad ofrece al contribuyente mayores ventajas que el régimen de exenciones; en virtud de que, el contribuyente tiene la oportunidad de recuperar a través del acreditamiento y de la devolución el impuesto al valor agregado que se le hubiese sido trasladado por otros contribuyentes o el que hubiese pagado en importaciones.<sup>809</sup>

La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2004, señala 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 debe pagar el impuesto...";<sup>810</sup> lo que significa, que por las operaciones sujetas a la tasa del 0%, que en sentido estricto no causan IVA, procede el acreditamiento del impuesto trasladado y del pagado en importaciones como si se tratara de actos o actividades gravados con tasas del 10% y 15%, a diferencia de los actos o actividades exentos en los que no procede acreditamiento alguno por parte del contribuyente.

Sin embargo, se afirma que "...la aplicación de la tasa del 0% tiene un doble objetivo, por una parte, liberar al consumidor de la carga final en aquellos consumos que se considera son indispensables para la supervivencia; y por la otra, favorecer a los proveedores de bienes y servicios objeto de ese tratamiento, al concederles la devolución del impuesto que se les hubiera trasladado por no causarse el impuesto en sus actividades."<sup>811</sup>

<sup>807</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 2-A, fracciones I-IV.

<sup>808</sup> *Idem.*, artículo 2-A, fracción I, último párrafo.

<sup>809</sup> Cfr. Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 41.

<sup>810</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 2-A, último párrafo.

<sup>811</sup> Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 53.

En consecuencia, "...la tasa de aplicación de 0% de IVA a ciertos actos o actividades, es una tasa de beneficio general para los agentes económicos que realizan operaciones gravadas por la ley, ya que dicha tasa es preferencial tanto en sentido horizontal como vertical".<sup>812</sup>

En sentido horizontal beneficia a los contribuyentes que realizan actos o actividades sujetas a esta tasa privilegiada, pues aunque no trasladan ninguna cantidad de gravamen a los consumidores finales de los bienes o servicios por ellos comercializados o prestados, la ley les permite acreditar las sumas del impuesto por ellos erogado en la obtención de insumos necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes o servicios. Y en sentido vertical, la tasa del 0% es preferencial porque beneficia al consumidor final de los bienes y servicios afectos a dicho tasa, al no contener éstos ninguna cantidad de impuesto por concepto de IVA.<sup>813</sup>

Es importante precisar, que la tasa del 0% y la exención tienen naturaleza diversa, por lo que se cuestiona cuál es la razón de subsistencia de estos dos supuestos regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Desde el punto de vista legal, la diferencia entre la aplicación de la tasa del 0% y la aplicación de la exención es el derecho al acreditamiento de que gozan los primeros y la ausencia de dicho derecho respecto a los segundos.

Es decir, para los contribuyentes que enajenan bienes o prestan servicios exentos, el impuesto que pagan por sus compras, gastos, inversiones o importaciones no resulta acreditable, por lo que se convierte en consumidor final respecto al impuesto erogado; mientras que, para el contribuyente que realiza actividades gravadas a la tasa del 0% si tiene el derecho de acreditar y recuperar, vía devolución o compensación, el impuesto erogado en sus compras, gastos, inversiones o importaciones.<sup>814</sup>

Algunos autores afirman, que en ambos casos el cálculo aritmético del impuesto será multiplicar el valor de los actos o actividades por una cantidad de "cero por ciento" de impuesto, pero que las operaciones afectas a la tasa de 0% tienen el beneficio del acreditamiento del impuesto al valor agregado por ellos pagado en la obtención de sus insumos, mientras que los contribuyentes que realizan actos o actividades exentas de pago, no tendrán dicho beneficio, salvo que exista alguna disposición que en forma expresa lo otorgue.<sup>815</sup>

Al contrario de lo que sostienen dichos autores, se señala que en la tasa del 0% la operación aritmética consiste en multiplicar por una cantidad "cero", mientras que en la exención, no procede ninguna operación debido a que los sujetos se encuentran liberados de dicha obligación; por lo tanto, en ninguno de los dos supuestos se paga el impuesto, la

<sup>812</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, *op. cit.*, p. 29.

<sup>813</sup> *Ibidem*.

<sup>814</sup> Cfr. Pérez Chávez, José y otros, *Taller de prácticas fiscales*, 13ª ed., Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2002, p. 405.

<sup>815</sup> Cfr. Plascencia Rodríguez, José Francisco, *op. cit.*, p. 30.



diferencia estriba en el derecho al acreditamiento que tiene el contribuyente que grava con tasa del 0%, ya que el exento no cuenta con ese beneficio.

Al respecto, el antes denominado Tribunal Fiscal de la Federación establece:

*“SUJETOS A LA TASA DEL 0% Y CONTRIBUYENTES EXENTOS. DIFERENCIAS. La distinción de los efectos de 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 o 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”.*<sup>816</sup>

En consecuencia, desde un punto de vista estrictamente técnico la diferencia entre la tasa del 0% y la exención es el derecho a acreditar del primero, pese a que en ninguno de los dos supuestos se paga el impuesto por el consumidor final, en el caso de la exención, el contribuyente sí se ve afectado con el desembolso del gravamen y sin derecho a acreditarlo; por lo que, dicho contribuyente se convierte en el consumidor final al absorber la carga del tributo.

Así también, se distinguen en que tratándose de los actos o actividades gravadas a la tasa del 0% se produce el hecho generador contemplado en la Ley y la obligación de pagar el impuesto a la tasa del 0%; mientras que en la exención, el hecho generador no se realiza por disposición de la Ley, por lo que no se está obligado al pago del impuesto por el consumidor final. En consecuencia, en éste último supuesto, el contribuyente absorbe el impuesto que le hubiese sido trasladado como si se tratara del consumidor final.

Lo antes dicho se concluye derivado de la clasificación de las “exenciones” que al respecto realiza la doctrina<sup>817</sup> al establecer que existen “exenciones absolutas y relativas: las primeras liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales; y las segundas, únicamente liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo que deberán cumplirse las obligaciones formales”.<sup>818</sup>

De acuerdo con esta clasificación, las exenciones absolutas son reguladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado exactamente como “exenciones” en los artículos 2-C, 9º,

<sup>816</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 67, julio de 1985, p. 40.

<sup>817</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 277-279; Salinas Arambide, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, volumen XII, México, 1990, pp. 140-160; Andreozzi, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipografía Editora, Argentina, 1951, pp. 95-103; Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986, pp. 161-162.

<sup>818</sup> Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 162.

15, 20 y 25; mientras que las exenciones relativas son conocidas en dicha Ley como actos o actividades gravadas a la “tasa del 0%”.<sup>819</sup>

Lo que antecede, en virtud de que como se analizará en los siguientes apartados, en la exención se libera al sujeto de la obligación fiscal; es decir, se exime de la obligación de pagar el tributo y de todas las obligaciones secundarias que ello conlleva. Mientras que los contribuyentes gravados a la tasa del 0% quedan sujetos al cumplimiento de las obligaciones formales que de conformidad con el artículo 2-A de la LIVA, “... los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”<sup>820</sup>

Se ha llegado a afirmar que “...al conceder derechos como el acreditamiento a los contribuyentes que gravan a la tasa del 0% se desvirtúa el concepto del no gravamen, puesto que en realidad los bienes o servicios con esta tasa no se encuentran sujetos a dicho impuesto y por lo tanto no deberían de acreditar...”<sup>821</sup>.

La afirmación anterior es criticable, en virtud de que no puede señalarse de manera tajante que se afecta el concepto del “no gravamen” por no encontrarse los bienes sujetos a dicho impuesto, debido a que técnicamente si existe una sujeción impositiva, que por disposición de la Ley y atendiendo a cuestiones de equidad y política social y económica, se permite el no pago del impuesto; además de aclarar, que se trata de una exención con privilegio, de lo que se deriva que se libera de la obligación fiscal sustantiva pero no de las obligaciones formales, lo antes expuesto se fundamenta con la tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

*“EXENCION DE IMPUESTOS O DERECHOS. ES UNA SITUACION JURIDICAMENTE DIFERENTE AL REGIMEN FISCAL DE NO SUJECION. La diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de sus deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. A través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible. De esta manera, la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero en este caso, aun verificándose la subvención de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de la subvención, esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia, junto al hecho susceptible de ser dejado dentro del hecho imponible del supuesto de exención. En una palabra, la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero. Naturalmente, esta situación redundante prima facie en ventaja del contribuyente. Pero si bien se mira, y partiendo de la base de que la exención esté bien configurada, la exención no hace más que restablecer la situación*

<sup>819</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículos 2-A, 2-C, 9º, 15, 20, y 25.

<sup>820</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 2-A, último párrafo.

<sup>821</sup> Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo*, op. cit., p. 54.

*de equilibrio existente con anterioridad a la realización del hecho imponible, situación que, por las razones que fuere (incluidas las extrafiscales) el legislador considera preferible.*

*TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Revisión contenciosa administrativa 213/92. Universidad Nacional Autónoma de México. 29 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro*<sup>822</sup>.

Pero cuál es entonces el motivo por el que se regula en la Ley una exención con privilegio de acreditamiento y no se regula como exenciones en general.

Se dice que una de las razones por la que se regula la exención con privilegio de acreditamiento, es que fue diseñada para los exportadores con el objeto de no gravar con este impuesto los productos que se envían al extranjero, además de que el exportador pueda recuperar el impuesto que le hayan trasladado o el que haya pagado por la importación de bienes o servicios”<sup>823</sup>.

Cabe aclarar que lo anterior, no es un beneficio especial otorgado a los exportadores, sino que se trata de un régimen acorde con la teoría del impuesto al valor agregado consistente en gravar sólo el consumo interno y que en el caso de las exportaciones, resulta adecuado que estén libres de gravamen debido a que no se consumen dentro del país; asimismo, resulta correcto el permitir al exportador recuperar el impuesto a él trasladado o por él pagado, pues de otra manera éstos incidirían en los actos de producción con el consecuente aumento de los precios.<sup>824</sup>

La doctrina establece que “...lo ideal es tener un impuesto al valor agregado que grave todas las operaciones por igual...;”<sup>825</sup> por lo que resulta conveniente señalar que en su origen, la Ley del Impuesto al Valor Agregado apegada más a la filosofía de este impuesto, gravaba casi todos los actos o actividades y establecía pocas exenciones, además de gravar sólo a las exportaciones con la tasa del 0%.<sup>826</sup>

Es decir, al gravar casi la totalidad de los actos o actividades se eliminaba el efecto cascada que presentaba el impuesto sobre ingresos mercantiles, y ponía en funcionamiento un impuesto neutral que no incidía en los precios independientemente del número de etapas de la distribución de los productos, y de colocar a los contribuyentes en igualdad de circunstancias en cuanto a competitividad con los productos de importación, así como la desgravación de la actividad de exportación con lo que se buscaba la apertura de los mercados internacionales.<sup>827</sup>

<sup>822</sup> Semanario Judicial de la Federación, octava época, Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, tomo XI, marzo de 1993, p. 280.

<sup>823</sup> Cfr. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *op. cit.*, p. 54.

<sup>824</sup> *Idem.*, p. 55.

<sup>825</sup> *Idem.*, p. 56.

<sup>826</sup> *Ibidem.*

<sup>827</sup> *Idem.*, p. 57.

Sin embargo, con el tiempo se fue desvirtuando este esquema del IVA ya que por presión de diversos sectores, algunas operaciones que anteriormente causaban el impuesto a la tasa general; o bien, estaban exentas, quedaron gravadas a la tasa del 0% provocando una disminución importante en la recaudación del impuesto correspondiente al valor agregado al producto por el contribuyente de tasa cero y al trasladado por éste.<sup>828</sup>

La problemática respecto a la tasa del 0% continúa vigente al cuestionarse el privilegio que gozan los contribuyentes que pueden acreditar al estar gravados con esta tasa, y no con la exención; asimismo, se considera que este gravamen ocasiona un perjuicio para el fisco en la recaudación referente a los actos o actividades gravados a la tasa del 0%, razón por la que se ha propuesto en una serie de ocasiones el desgravar ciertos actos o actividades con el objeto de aumentar dichos ingresos.

De acuerdo con algunos estudios realizados por la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública se establece que "... sin tomar en cuenta factores tales como hábitos de consumo y elasticidad de la demanda de los diferentes bienes y servicios, se puede considerar, desde un punto de vista teórico, que al gravar con la tasa general las operaciones que en la actualidad están sujetas a la tasa del 0% se lograría, en principio, un incremento en la recaudación..."<sup>829</sup> y este incremento en el valor de las actividades gravadas permitiría una reducción en la tasa general para obtener la misma recaudación que se tendría si la Ley se mantuviera como se encuentra actualmente.<sup>830</sup>

Es decir, si los actos o actividades que causan el impuesto a la tasa del 0% se gravaran a la tasa general, esta tasa se podría reducir debido a que se incrementaría la base; y en consecuencia, no afectaría al fisco, sino al contrario, se podría lograr un aumento en la recaudación al grado de estar en posibilidad de reducir la tasa general.

De lo anterior se desprende, que "... con la eliminación de la tasa del 0% para las operaciones que se realicen en el mercado nacional y su consecuente disminución de la tasa general se estimularía la actividad económica, se promovería el desarrollo económico del país y aumentaría la recaudación".<sup>831</sup>

Contrario a lo que establece esta postura, autores como Álvarez Rendueles establece que debido a que algunos de los bienes o servicios que se gravan a la tasa del 0% son realmente de primera necesidad, no podrían gravarse a la tasa general.<sup>832</sup>

Lo antes expuesto, es justificado por cuestiones de justicia social debido a se pretende apoyar a sectores socialmente débiles como es el caso del sector agrícola y pesquero, entre otros; además de incentivar la exportación de bienes con el objeto de generar competitividad comercial en el extranjero.

---

<sup>828</sup> *Ibidem.*

<sup>829</sup> *Idem.*, p. 61.

<sup>830</sup> *Ibidem.*

<sup>831</sup> *Idem.*, p. 62.

<sup>832</sup> *Cfr.* Álvarez Rendueles, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición sobre el Consumo*, Estudios del Instituto de Desarrollo Económico, Madrid, 1971, p. 173.

La tasa del 0% ha generado también conflictos en cuanto a fines recaudatorios, debido a que el fisco se ha visto mermado con un porcentaje importante que no recauda, pero que se ve obligado a devolver por el derecho que se tiene al acreditamiento sin la obligación de pagar dicho impuesto.

Por lo tanto, se propone que con el objeto de evitar contradicciones técnicas respecto a la tasa del 0% y la exención, y con el fin de generar mayor recaudación, podría pensarse que estos bienes o servicios se gravaran a tasas reducidas "...generando ventajas como el incluir a casi todas las operaciones que conforman la cadena de causación del impuesto, lograr una disminución de la evasión en el pago del mismo y crear conciencia de pago de impuestos en todos los contribuyentes"<sup>833</sup> y no solamente en un sector de la población.

Con las tasas reducidas se respeta parcialmente el objetivo de la tasa del 0% que es "...por una parte liberar al consumidor de la carga fiscal en aquellos consumos que se considera son indispensables para la supervivencia..."<sup>834</sup> y en el caso de las tasas reducidas, si bien no se libera al consumidor de manera absoluta, si se le protege de manera justa al disminuir en gran medida dicha carga fiscal; asimismo, con dicho sistema de tasas reducidas se beneficia al fisco al obtener mayor recaudación por gravar casi la totalidad de los actos o actividades materia del impuesto al valor agregado.

## 2. Mecanismo de acreditamiento.

Una vez desarrollada la aplicación de la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado, la diferencia técnica existente entre la tasa del 0% y la exención, así como la problemática entorno a la justificación de dicha tasa y a la merma que causa al fisco en cuanto a recaudación; resulta de gran interés el desarrollar el mecanismo de acreditamiento tratándose de contribuyentes que realizan actividades gravadas exclusivamente a la tasa del 0%.

Al igual que en las actividades gravadas a las tasas general y a la tasa especial, es importante ejemplificar el mecanismo de acreditamiento tratándose de actividades gravadas a la tasa del 0% con el objeto de determinar sus ventajas y desventajas respecto a la exención y a las actividades gravadas a las otras tasas.

Como bien se analizó en el apartado anterior, la diferencia entre la exención y la tasa del 0% radica esencialmente en el derecho al acreditamiento que tienen los contribuyentes gravados aunque sea con el 0%, razón por la que es preciso establecer dicho procedimiento y en consecuencia el motivo de tan discutida distinción.

<sup>833</sup> Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo*, op. cit., p. 62.

<sup>834</sup> Pérez Inda, Luis M., op. cit., p. 53.

A continuación se describe la mecánica de acreditamiento para determinar el impuesto al valor agregado de un contribuyente con actividades gravadas a la tasa privilegiada del 0%:

### IMPUESTO CAUSADO

Ingresos = 120,000
Tasa = 0%
Total = 0

### IMPUESTO ACREDITABLE

(Impuesto pagado en la adquisición o importación de bienes o servicios)

	OPERACIONES	IMPUESTO PAGADO EN ADQUISICIONES
Compras	60,000	9,000
Gastos	10,000	1,500
Inversiones	20,000	3,000
Total	90,000	13,500

### ACREDITAMIENTO

IMPUESTO CAUSADO	IMPUESTO ACREDITABLE	SALDO A FAVOR
0	13,500	13,500

Como se observa, pese a que en este caso el contribuyente no paga el impuesto; es decir, el impuesto causado es cero por gravar a una tasa del 0%, se tiene un impuesto acreditable que es permitido acreditar en su totalidad, y en consecuencia se logra siempre un saldo a favor al cien por ciento a pesar de que no se pagó el impuesto.

A diferencia de lo que sucede cuando se grava a las tasas del 15% o 10%, en donde se causa un impuesto al que se le disminuye únicamente el impuesto acreditable, por lo que se genera un impuesto por pagar y en otras ocasiones un saldo a favor que no llega al cien por ciento; en consecuencia, en estos casos el contribuyente siempre paga el impuesto en una cantidad mayor.

Respecto a la exención, también existe una gran diferencia con la tasa del 0%, en virtud de que en las actividades exentas no se tiene derecho al acreditamiento, por lo que el impuesto trasladado y pagado en la adquisición de bienes y servicios pasa a formar parte del costo de operación del contribuyente.

Derivado de lo anterior, se concluye que desde el punto de vista del contribuyente, genera mayores ventajas el estar gravado a la tasa del 0% que el estar gravado a las otras tasas, inclusive el estar exento; y desde el punto de vista recaudatorio, la tasa del 0% genera una merma recaudatoria importante para el fisco, razón por la que se considera que en lugar de gravar con una tasa del 0% se grave a tasas realmente reducidas con el objeto de seguir beneficiando a los sectores socialmente más débiles y de obtener mayor recaudación al aumentar la base de contribuyentes.

## **II. Actividades exentas.**

Así como se ha estudiado lo relativo a las actividades gravadas, también resulta de gran interés el análisis de las actividades exentas; lo anterior, con el objeto de precisar el concepto, aplicación y justificación técnica de la exención.

Como ya se ha manifestado en el apartado anterior, en la exención no se tiene derecho al acreditamiento, por lo que es esencial establecer la razón de esta figura en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como las ventajas y desventajas que puede acarrear tanto al contribuyente como al fisco.

La figura de la exención ha generado una serie de controversias, en virtud de que una parte de la doctrina ha llegado a afirmar que dicha figura va en contra de la naturaleza del impuesto al valor agregado; y por otra parte, también se ha llegado a sostener que su existencia es necesaria por cuestiones justicia social, política y económica. Estas cuestiones se analizan en el presente apartado con la finalidad de establecer la justificación de la exención en nuestra Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### **A. Concepto de exención.**

Resulta importante precisar el concepto de la "exención" con la intención de entender con mayor claridad esta figura y su finalidad en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que regula los actos o actividades que no pagarán impuesto por considerarse exentos para tal efecto y con el fin de conservar su generalidad, dicha Ley señala específicamente en qué casos se exime del pago del impuesto sin conceptualizar la figura en estudio. Sin embargo, la doctrina se ha encargado de establecer lo que debe entenderse por exención, así como su justificación y conveniencia, situación que a continuación se analiza.

De acuerdo con el maestro Margáin Manautou, no existe en Derecho Privado ni en Derecho Tributario la extinción de la obligación a través de la remisión de deuda; esto es, por perdón del acreedor al deudor en el cumplimiento de su obligación, debido a que en materia tributaria el sujeto activo tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales y carece de facultades absolutas para perdonar el pago de los mismos, así como sus

accesorios (recargos y sanciones). Sin embargo, se ha creado la figura de la exención que tiene por objeto más que perdonarlos, eximirlos de la obligación.<sup>835</sup>

Pero cuál es la justificación de su existencia, se dice que "...la exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, de conveniencia o política social y económica".<sup>836</sup>

- a) Por razones de equidad, por cuanto aquéllos que ya cubren un gravamen es justo que no paguen otro, por lo que se les exime de la nueva carga a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los contribuyentes del mismo.<sup>837</sup>
- b) Por razones de política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias o para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo.<sup>838</sup>
- c) Por razones de justicia social, porque en razón de que en los impuestos indirectos el pagador del impuesto es el consumidor final, resulta necesario eximir de impuestos el consumo de artículos de primera necesidad a fin de no encarecer el costo de la vida.<sup>839</sup>

La doctrina define a "...la exención como la figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponderables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica".<sup>840</sup>

Es importante precisar, que se critica el término "eliminación del hecho imponible", ya que con el efecto de la eliminación de dichos hechos, no se podrá generar el nacimiento de la obligación fiscal y si ésta no surge no hay necesidad de exención, en todo caso se hablaría de desgravación; por lo tanto, en lugar de "eliminación" resulta más conveniente emplear el término "liberación".<sup>841</sup>

Asimismo, resulta interesante establecer que la exención es diferente a la no sujeción del impuesto, en virtud de que en el primer supuesto se genera el hecho imponible, mientras que en el segundo caso, la obligación fiscal no nace porque no existe una adecuación de la hipótesis normativa; es decir, no se presenta el hecho imponible.

Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación:

*"EXENCION DE IMPUESTOS O DERECHOS. ES UNA SITUACION JURIDICAMENTE DIFERENTE AL REGIMEN FISCAL DE NO SUJECION. La diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera*

<sup>835</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op. cit.*, p. 275.

<sup>836</sup> *Idem.*, p. 276.

<sup>837</sup> *Ibidem.*

<sup>838</sup> *Ibidem.*

<sup>839</sup> *Ibidem.*

<sup>840</sup> *Idem.*, p. 277.

<sup>841</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 159-160.



*precisamente del cumplimiento de sus deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. A través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible. De esta manera, la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero en este caso, aun verificándose la subvención de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de la subvención, esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia, junto al hecho susceptible de ser dejado dentro del hecho imponible del supuesto de exención. En una palabra, la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero. Naturalmente, esta situación redonda prima facie en ventaja del contribuyente. Pero si bien se mira, y partiendo de la base de que la exención esté bien configurada, la exención no hace más que restablecer la situación de equilibrio existente con anterioridad a la realización del hecho imponible, situación que, por las razones que fuere (incluidas las extrafiscales) el legislador considera preferible.*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Revisión contenciosa administrativa 213/92. Universidad Nacional Autónoma de México. 29 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.<sup>842</sup>

(El énfasis es nuestro).

En consecuencia, la exención es la liberación de la obligación por disposición de la ley; así, si con la exención se redime al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la misma.<sup>843</sup>

En este mismo sentido, el Poder Judicial de la Federación establece que es sujeto exento la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio, por lo que se transcribe la tesis emitida al respecto:

*"IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.*

<sup>842</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, octava época, Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, tomo XI, marzo de 1993, p. 280.

<sup>843</sup> *Ibidem*.

*Contradicción de tesis. Varios 26/90. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito. 22 de octubre de 1993. Mayoría de tres votos.*<sup>844</sup>

(El énfasis es nuestro).

Asimismo, resulta aplicable la siguiente tesis:

*"EXENCION DE IMPUESTOS. La exención, como liberación del deber de cumplir con la obligación tributaria, por ser una excepción a la regla general de causación del tributo respectivo, debe ser aplicada en forma estricta. Consecuentemente, si en la franquicia que se invoca no aparece la del impuesto sobre utilidades excedentes, no debe considerarse que se está exento de su pago, aun cuando dicho tributo pueda ser considerado con las mismas bases de aplicación que el impuesto sobre la renta.*

*Amparo en revisión 5322/50. Siderúrgica de Monterrey, S. A. 6 de marzo de 1984. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Alfonso López Aparicio.*<sup>845</sup>

(El énfasis es nuestro).

Las características de la exención son las siguientes:

1. Es un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo, por lo que debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir, debe estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o por mayoría de razón.
2. La aplicación de la exención es para el futuro, ya que sería causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de la misma.
3. La exención es temporal porque sólo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto previsto en esa hipótesis legal.<sup>846</sup>

Siguiendo la opinión de algunos autores<sup>847</sup> se puede clasificar a las exenciones en:

<sup>844</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, octava época, segunda sala, apéndice de 1995, tomo III, parte: SCJN, tesis: 490, p. 355.

<sup>845</sup> Semanario Judicial de la Federación, séptima época, Pleno, tomo 181-186, primera parte, p. 55.

<sup>846</sup> Andreozzi, Manuel, *op. cit.*, pp. 88-91.

<sup>847</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997, pp. 277-279; Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, volumen XII, México, 1990, pp. 140-160; Andreozzi, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipografía Editora, Argentina, 1951, pp. 95-103; Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986, pp. 161-162.

- Objetivas y subjetivas: las primeras se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como es el caso de los artículos de primera necesidad para la subsistencia del hombre; como ejemplo de las exenciones objetivas se tiene las que regula el artículo 9° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y las segundas son las que se establecen en función de la persona, como en el caso de los autores por las regalías que perciben o de los diplomáticos extranjeros, así también tenemos lo relativo al artículo 15, frs. VI, XIV y XVI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.<sup>848</sup>
- Permanentes y transitorias: las primeras subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede y opera directamente sin la intervención de ninguna autoridad para todo aquél cuya situación coincide con la hipótesis normativa, como ejemplo se puede mencionar todas las exenciones reguladas por la LIVA, LISR, etc.; y las segundas son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado, se encuentra establecida en el ordenamiento legal como una posibilidad y requiere de la intervención de la autoridad para que, ejercitando una facultad reglada, verifique la adecuación de la situación del contribuyente a la hipótesis normativa y determine el período por el cual operará la exención, por ejemplo las que se otorgan mediante decreto.
- Absolutas y relativas: las primeras liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales; y las segundas únicamente liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo tanto, deberán cumplirse las obligaciones formales, por ejemplo, lo establecido por el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación que establece en su último párrafo "...las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes".<sup>849</sup>
- Constitucionales: son las que se encuentran establecidas directamente en la Constitución Política; en México, un ejemplo es el salario mínimo, al que por disposición constitucional se le exime de todo gravamen.
- Económicas: son aquellas que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país.
- Distributivas: son las que se crean con la finalidad de distribuir más equitativamente la carga tributaria, en observancia del principio de justicia. Ejemplo, artículo 109, fr. I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>850</sup>
- Con fines sociales: son los que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea en el aspecto tecnológico, artístico, deportivo, etc., por ejemplo las señaladas en el artículo 109 fr. VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>851</sup>

En nuestra legislación se puede encontrar la mayoría de este tipo de exenciones; empero, es importante enfatizar que de acuerdo a esta clasificación, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado existen las exenciones absolutas y relativas, las primeras son reguladas en la Ley como "exenciones", mientras que las segundas son conocidas como actos o

<sup>848</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículos 9 y 15, fracciones VI, XIV y XVI.

<sup>849</sup> *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 1°, último párrafo.

<sup>850</sup> Véase *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, 2003, artículo 109, fracción I.

<sup>851</sup> *Idem.*, fracción VI.

actividades gravadas a la “tasa del 0%”; en virtud de que como ya se ha explicado en apartados anteriores, en la exención se libera al sujeto de la obligación fiscal, mientras que los contribuyentes gravados a la tasa del 0% quedan sujetos al cumplimiento de las obligaciones formales que de conformidad con el artículo 2-A de la LIVA, “... los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley”.<sup>852</sup>

Existe controversia acerca de la constitucionalidad de la exención, ya que de acuerdo con el artículo 28 de la Constitución Política “...no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos...”<sup>853</sup>; por lo tanto, de acuerdo con este precepto, todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor son inconstitucionales; sin embargo, autores como Margáin Manautou y Armando Porras, entre otros, han establecido que sólo existirá violación a este artículo cuando el legislador establezca exenciones para favorecer a determinada persona; es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal.<sup>854</sup>

En este sentido, autores como Rodríguez Lobato y Flores Zavala señalan que, no obstante lo señalado por el artículo 28 constitucional, existen exenciones en las leyes tributarias debido a la interpretación tradicional de dicho precepto, en el sentido de que la exención de impuestos que prohíbe la Constitución Federal es la que se concede a título individual y no las que se otorguen por medio de disposiciones de carácter general.<sup>855</sup>

Asimismo, esta postura manifiesta que “...la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distingos... y que a pesar de que los preceptos constitucionales deben relacionarse unos con otros para su interpretación, al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aun cuando sean de carácter general, se rompe con el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del principio de justicia”.<sup>856</sup>

En consecuencia, se concluye que la existencia de las exenciones puede ser justificada por razones de equidad y justicia social; asimismo, es importante recalcar que en sentido estricto el artículo 28 constitucional señala la prohibición de las exenciones de impuestos en los términos que señalan las leyes, por lo que en ningún momento se prohíbe terminantemente la exención, sino que se remite a las Leyes especiales para su exacta regulación, prohibiéndose es en términos absolutos. Razón por la cual, se está de acuerdo con la primera corriente doctrinal al afirmar que la exención será constitucional mientras se regule de manera general y abstracta sin pretender favorecer a determinada persona.

<sup>852</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003, artículo 2-A, último párrafo.

<sup>853</sup> *Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Porrúa, México, 2004, artículo 28, párrafo primero.

<sup>854</sup> *Cfr. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del...op. cit.*, p. 279; Porras y López, Armando, *Curso de Derecho Fiscal*, Textos Universitarios, S.A., México, 1972, p. 69. Al respecto, el maestro Porras y López establece que se permite la exención y en consecuencia no existirá violación al artículo 28 constitucional cuando se releve de pagar el impuesto a todo un grupo de individuos en atención a razones de orden colectivo.

<sup>855</sup> *Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, op. cit.*, p. 163; Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, 31ª ed., México, 1995, p. 478.

<sup>856</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 163.

Al respecto, resultan aplicables las siguientes tesis jurisprudenciales emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*"IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.*

*Tesis de jurisprudencia 25/91 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 de los señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D. F., a 7 de junio de 1991."*<sup>857</sup>

(El énfasis es nuestro).

*"EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARJA. Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar al objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.*

*Amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.*

<sup>857</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo III, mayo de 1996, p. 112.

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de mayo en curso, aprobó, con el número LXXVIII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a trece de mayo de mil novecientos noventa y seis.*"<sup>858</sup>

(El énfasis es nuestro).

*"IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE POR MEDIO DE LEYES DE CARACTER GENERAL. Es correcta la interpretación que se haga en el sentido de que la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional, está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un verdadero privilegio en su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general, por lo que la demanda de amparo en contra de una ley con base en que ésta concede exenciones de un impuesto, sólo se justifica en aquellos casos en que por efecto de ellas, el quejoso se halla en situación de desigualdad respecto de la persona o personas determinadas que gozan del beneficio, afectándose con ello la libre concurrencia que resguarda el artículo 28 de la Constitución Federal, lo que no sucede en el caso del decreto número 200 del Estado de Sinaloa que establece exenciones en su artículo 150, Decreto que establece el impuesto sobre remuneración de trabajo personal.*

*Amparo en revisión 1012/63. Alicia García Lizárraga. 10 de octubre de 1967. Unanimidad de 16 votos. Ponente: José Castro Estrada.*

*Volumen 8, pág. 34. Amparo en revisión 1016/63. José Hilarión Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de 18 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.*

*Volumen 7, pág. 32. Amparo en revisión 1116/64. Banco Occidental de México, S. A. 29 de julio de 1969. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ernesto Solís López.*

*Volumen 7, pág. 32. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.*

*Volumen 7, pág. 32. Amparo en revisión 1004/63. Bertha Olguin Urquidez. 29 de julio de 1969. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.*"<sup>859</sup>

(El énfasis es nuestro).

Existen opiniones encontradas en cuanto a la naturaleza y aceptación de la exención, ya que por una parte, se ha llegado a sostener que esta figura va en contra de la naturaleza del impuesto al violar los principios de generalidad y uniformidad, debido a que coloca en una situación de verdadero privilegio al exento. En un sentido opuesto, también se sustenta que la exención es perfectamente jurídica y no va en contra de la naturaleza del impuesto, en virtud de que la figura en comento se inspira en los principios de justicia y equidad que de igual forma constituyen la esencia de los tributos.<sup>860</sup>

<sup>858</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, octava época, tomo VII, junio de 1991, p. 54.

<sup>859</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, séptima época, Pleno, tomo 12, primera parte, p. 30.

<sup>860</sup> Porras y López, Armando, *op. cit.*, p. 69.

Asimismo, se ha considerado que la mejor forma de favorecer y fomentar la creación de nuevas industrias es mediante la exención impositiva, que de acuerdo con el maestro Kolbek y Urquidí, esto resulta ser una verdad a medias puesto que se afirma que "... lo fundamental para la atracción de industrias es más bien la creación de condiciones favorables al establecimiento de ellas que a la liberación del pago de impuestos..."<sup>861</sup>; y considera como condiciones favorables para la creación y desarrollo de las industrias, entre otras, a las materias primas abundantes en el lugar, a la proximidad de mercados, a la fácil comunicación y a la exención fiscal.<sup>862</sup>

Por lo tanto, se puede llegar a considerar que la exención puede existir siempre y cuando esté bien regulada en nuestra legislación y justificada conforme a las razones de equidad, justicia social, orden público y económico, a efecto de lograr una mayor justicia tributaria entre los sujetos causantes de los impuestos.

Sin embargo, conforme a lo estudiado en este trabajo y con la intención de generar una mayor tributación y en consecuencia una mayor recaudación de manera justa y sin violar los principios de equidad y justicia, resultaría más conveniente el implementar en la LIVA el sistema de tasas reducidas en lugar de la exención, con lo cual se protegería de igual forma a las clases desprotegidas y a la vez se beneficiaría al fisco con una importante recaudación.

## B. Aplicación.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se regula la figura de la exención en sus artículos 2-C, 9º, 15, 20 y 25, al eximir del pago del impuesto:

- Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'521, 100.00 por dichas actividades.<sup>863</sup>
- Las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos no los realicen con el público en general.<sup>864</sup>
- En la enajenación de: suelo; construcciones adheridas al suelo cuando sean destinadas para casa habitación; libros, periódicos, revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor; bienes muebles usados a excepción de los enajenados por empresas; billetes de loterías, rifas y sorteos así como los premios respectivos; moneda nacional y extranjera, así como las piezas de oro y plata que hubieran tenido tal carácter; partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos

<sup>861</sup> Kolbek, Luis y Urquidí, Víctor L., *La exención en el D.F., como instrumento de atracción de industrias al D.F.*, Edición del Departamento del Distrito Federal, México, 1952, p. 37.

<sup>862</sup> *Ibidem.*

<sup>863</sup> *Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 2-C, párrafo primero.

<sup>864</sup> *Idem.*, párrafo segundo.

de crédito con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de los mismos se esté obligado a pagar el impuesto; lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general, la enajenación de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con programa autorizado por el Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o el Decreto para el Fomento de la Industria Maquiladora, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al país al amparo de un programa autorizado y se mantengan en el régimen de importación temporal.<sup>865</sup>

- Por la prestación de los siguientes servicios: comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación; comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro o instituciones de crédito a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración; los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio; los de enseñanza que preste la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios y sus organismos descentralizados; el transporte público terrestre de personas; transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; el aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones; por los intereses que deriven de que las que el enajenante, el prestador u otorgante de bienes proporcione financiamiento relacionado con actividades exentas o gravadas a la tasa del 0%; por los que deriven de intereses que reciban las instituciones o Uniones de crédito, sociedades de ahorro y préstamo, empresas de factoraje financiero.<sup>866</sup>
- Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes; los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública; por los que obtengan contraprestaciones los autores por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas; por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros correspondientes a obras de su autoría.<sup>867</sup>
- Por el uso o goce temporal de los bienes siguientes: inmuebles destinados a casa habitación; fincas utilizadas con fines agrícolas o ganaderos; bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional; libros, periódicos y revistas.<sup>868</sup>

<sup>865</sup> *Idem.*, artículo 9°.

<sup>866</sup> *Idem.*, artículo 15, fracciones I-X.

<sup>867</sup> *Idem.*, artículo 15, fracciones XIII-XVI.

<sup>868</sup> *Idem.*, artículo 20.



- Por las importaciones siguientes: las que no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito; por los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico, los equipajes o menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados que hayan usado durante su estancia en el extranjero; las de bienes cuya enajenación sea en el país y las de servicios cuya prestación en territorio nacional sean exentos o gravados a la tasa del 0%; los bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, Entidades Federativas o Municipios; oro con contenido mínimo de 80%; las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales, etc.<sup>869</sup>

### C. Inexistencia del derecho de acreditamiento.

Como bien se ha estudiado en apartados anteriores, tratándose de actividades exentas no existe el derecho al acreditamiento del impuesto, en virtud de que como se libera del pago del gravamen, no se tiene derecho a acreditar una cantidad que no se ha desembolsado.

Se afirma, que la exención es una situación de privilegio porque se exime a ciertos sujetos que en situaciones normales estarían obligados al pago del impuesto, pero por cuestiones de equidad y política tanto social como económica se les libera de la obligación fiscal; sin embargo, también se discute si en realidad la exención es un privilegio o si por el contrario genera una situación de desventaja para el sujeto exento frente al resto de los contribuyentes, y como consecuencia de ello, dicho efecto impacta en el consumidor final. Lo antes expuesto, se estudia en esta parte del capítulo con la intención de dilucidar los problemas que genera la exención y la conveniencia de dicha figura.

De igual forma, en los siguientes apartados se plantea el problema existente respecto a la exención y sus consecuencias, para después intentar dar una solución a tal situación con base en lo expresado por la doctrina y la Suprema Corte de Justicia de la Nación siguiendo los principios de proporcionalidad y equidad para evitar que se afecte tanto a los sujetos exentos como al fisco.

#### 1. Planteamiento del problema.

Para cada uno de los actos o actividades que constituyen el objeto del impuesto al valor agregado en nuestra Ley, como la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, se establecen "...exenciones que tienen como finalidad la de evitar el impacto del gravamen en el consumidor final",<sup>870</sup> "...abaratar el costo de ciertos bienes y servicios, excluir del impuesto a actividades en las cuales no hay valor agregado o bien, habiéndolo están sujetas

<sup>869</sup> *Idem.*, artículo 25.

<sup>870</sup> Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 41.

al pago de otros impuestos y el no entorpecer en ciertas actividades con el pago del gravamen...”.<sup>871</sup>

Sin embargo, lo anterior generalmente no se logra respecto a la intención de evitar el impacto del impuesto al consumidor final y el abaratar el costo de los bienes; en virtud de que, como ya se estudió en apartados anteriores, por los actos o actividades exentas el contribuyente no puede acreditar el impuesto al valor agregado que se le hubiera trasladado en sus adquisiciones o el impuesto que él hubiese pagado en sus importaciones, a diferencia de lo que sobre el particular se observa en el régimen de tasa del 0%. Por lo que, “...el contribuyente (sujeto pasivo jurídico) tiene que absorber esas partidas y considerarlas dentro de sus costos de operación, esto es así porque al no haber acreditamiento no hay recuperación posible”.<sup>872</sup>

En el mismo sentido, la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública establece que “las exenciones alteran la secuencia de causación del impuesto en la cadena de comercialización de los bienes, usos o servicios, al no pagarse el impuesto en la etapa de dicha cadena en la que es aplicable la exención... es decir, cuando en la cadena de comercialización interviene alguna persona con actividades exentas del pago del impuesto por los actos o actividades que realiza, no puede acreditar el impuesto que se le traslada o que paga por sus importaciones, y consecuentemente, se le convierte en un gasto... que para poder cubrirlo tiene que incrementar el precio de los bienes o servicios que vende o proporciona.”<sup>873</sup>

El maestro Soto Guinda afirma que el reconocimiento de “...las exenciones en el seno del IVA distorsiona el normal funcionamiento del gravamen, en virtud de que ... da lugar a un tratamiento discriminatorio de los contribuyentes y puede reducir la recaudación que se lograría en su ausencia, por lo que parece razonable sopesar los aspectos desfavorables que previsiblemente se derivarían de la concesión de exenciones antes de decidir sobre su conveniencia por razones de política social o económica”.<sup>874</sup>

Asimismo, se sostiene que los problemas a que dan lugar las exenciones se manifiestan en dos direcciones, hacia atrás y hacia adelante:

- La primera dirección se presenta, cuando los sujetos pasivos incididos por el impuesto en las fases anteriores a la exenta han liquidado la correspondiente carga tributaria, carga que en principio, han trasladado al sujeto adquirente no obligado al cumplimiento de prestaciones materiales por razón del tributo, en virtud precisamente, de la exención; por lo que, el sujeto exento no tiene derecho a compensar el IVA sobre sus compras de materias primas, bienes de equipo u otros elementos utilizados en la elaboración, transformación o simple venta del producto exento, por lo que incorpora en el precio de

<sup>871</sup> Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *op. cit.*, p. 63.

<sup>872</sup> Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 42.

<sup>873</sup> Cfr. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, *Propuesta de...*, *op. cit.*, pp. 62-63.

<sup>874</sup> Soto Guinda, Joaquín, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 149-150.

venta las aludidas cuotas y en consecuencia, el impuesto pierde su neutralidad al aparecer el efecto piramidación, además de estimular la integración vertical.<sup>875</sup>

- La segunda dirección, manifiesta sus efectos hacia los sujetos pasivos de las fases posteriores y hacia el consumidor final, porque como consecuencia del efecto de recuperación, la cuota total que en principio debiera haber sido exigida fase por fase desde la primera hasta la última etapa, se recaudará a partir de la fase posterior a la exenta; en consecuencia, el consumidor final no disfrutará de la exención debido a que la carga del tributo será incluida de manera oculta en el precio.<sup>876</sup>

Derivado de lo anterior, se ha llegado a determinar que "...las consecuencias de la exención son notoriamente nefastas debido a que en realidad no cumple con su objetivo al quedar abortada la neutralidad del impuesto por el incremento en el precio del correspondiente bien en mayor cuantía que el importe del impuesto, que en definitiva genera el efecto de la piramidación, se coartan las exportaciones y se dificulta la concreción del gravamen compensador para las importaciones".<sup>877</sup>

De igual forma, se afirma que las exenciones son el cáncer del IVA al desvirtuar la esencia del impuesto que por naturaleza pretende gravar el consumo final, en donde los sujetos pasivos jurídicos no deben soportar carga fiscal alguna, limitándose a recaudar en forma anticipada y fraccionada el tributo sobre el consumidor final a medida que el valor del producto va generalizándose a lo largo del proceso productivo.<sup>878</sup>

Así pues, "ante la presencia de exenciones... el impuesto al valor agregado deja de ser una forma de recaudar un impuesto general sobre el consumo para convertirse en un impuesto sobre determinado sector, mismos que trasladarán la carga fiscal a los consumidores a través de un incremento de los precios, lo que se traduce en una imposibilidad de repercusión *de iure*, para producirse una traslación *de facto* económica".<sup>879</sup>

Clara K. Sullivan afirma que las "...exenciones excesivas complican administrativamente y crean problemas de cumplimiento debido a la dificultad de distinguir entre transacciones imponibles y no imponibles, proporcionando oportunidades para la evasión. Además, la reducción en la base impositiva eleva el tipo impositivo necesario y por tanto, intensifica los problemas administrativos y algunas desigualdades entre el resto de los contribuyentes,... por lo que las exenciones han sido consideradas como la pérdida de los administradores del impuesto al consumo."<sup>880</sup>

---

<sup>875</sup> *Idem.*, p. 151.

<sup>876</sup> *Ibidem.*

<sup>877</sup> *Ibidem.*

<sup>878</sup> Cfr. Tesón, Miguel A. M., "La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico", *Lecciones y Ensayos de Derecho Tributario*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires, Argentina, p. 135.

<sup>879</sup> *Ibidem.*

<sup>880</sup> Sullivan, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 321.

Si bien es cierto, que en las operaciones exentas el consumidor final no recibe en forma directa el impacto del gravamen, también es verdad que puede sufrirlo de manera indirecta oculto en el precio, porque el contribuyente exento busca recuperar el IVA cargado en sus costos incluyéndolo en el precio de venta o contraprestaciones que cobra a sus clientes, con lo que se anula el efecto favorable que con la exención busca el legislador para el consumidor final,<sup>881</sup> por lo tanto, válidamente se puede concluir que no es ningún privilegio ser sujeto exento del impuesto al valor agregado.

Asimismo, las exenciones complican la aplicación del impuesto, la contabilidad de los contribuyentes, y preparan el camino a la evasión, además de reducir inevitablemente los ingresos; por lo que, el tipo impositivo tiende a ser mayor para obtener una cantidad determinada de ingresos. De ahí que tenga mucho peso, el argumento a favor de una amplia cobertura con la sola exención de bienes específicamente justificados.<sup>882</sup>

A continuación se expresa de manera gráfica el efecto de la exención en el impuesto al valor agregado:

### INGRESOS

Ingresos = 120,000

### IMPUESTO PAGADO EN LA ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS.

	OPERACIONES	IMPUESTO PAGADO EN ADQUISICIONES
Compras	60,000	9,000
Gastos	10,000	1,500
Inversiones	20,000	3,000
Total	90,000	13,500

### ACREDITAMIENTO:

En actividades exentas no se tiene derecho al acreditamiento.

### IMPUESTO POR PAGAR:

Por no haber acreditamiento, el impuesto trasladado y pagado en la adquisición o importación de bienes y servicios se integra al costo de operación.

<sup>881</sup> Cfr. Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 42.

<sup>882</sup> Cfr. Due, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970, p. 317.

## COSTO DE LAS OPERACIONES

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	IMPUESTO PAGADO EN ADQUISICIONES	COSTO TOTAL
90,000	13,500	103,500

Como se observa, en el caso de la exención el contribuyente absorbe el impuesto pagado en adquisiciones, lo cual se refleja como costo, debido a que no tiene derecho al acreditamiento; costo que generalmente se oculta en el precio del producto, afectando indirectamente al consumidor final. A diferencia de lo que sucede con la tasa del 0% en donde se tiene derecho a acreditar y en consecuencia, el impuesto pagado en adquisiciones se convierte en saldo a favor.

La doctrina sostiene, por una parte, que las exenciones no son ningún privilegio para el contribuyente ni para el consumidor final, en virtud de que complican el proceso de comercialización, además de incrementar el precio de los bienes; sin embargo, también se afirma que las exenciones son necesarias en ciertos supuestos por cuestiones de equidad y política social y económica siempre que estén bien justificadas.

En el siguiente apartado se estudian las soluciones que la misma doctrina a dado respecto al problema que generan las exenciones, para así lograr que esta figura encuadre y sea benéfica en el sistema del impuesto al valor agregado.

### 2. Solución.

Respecto al problema que se genera con motivo de las exenciones, la doctrina ha planteado algunas alternativas con el objeto de mantener los propósitos y finalidades perseguidos por la exención en el impuesto al valor agregado, razón por la que resulta interesante exponer las soluciones que al respecto se presentan y que a continuación se describen.

La Academia de Estudios Fiscales señala, que muchas de las actividades exentas se deberían convertir en gravadas para que el contribuyente pueda acreditar el impuesto que se le traslada y así deje de ser un gasto; lo cual, permitiría que el precio del bien siguiera siendo el mismo. Dentro de las actividades exentas que se deberían convertir en gravadas quedan comprendidas el arrendamiento de casa habitación, el servicio de transporte público terrestre de personas, los servicios de enseñanza, los servicios profesionales de medicina prestados por personas físicas, los intereses provenientes de créditos hipotecarios y algunas más, por ser exenciones que mayor pérdida recaudatoria tienen en la actualidad.<sup>883</sup>

Pero dada la situación económica actual de la población, la incorporación de las exenciones como actividades gravadas, tendría que realizarse a una tasa reducida, a efecto de que la diferencia entre el impuesto correspondiente a ellas y el impuesto que ya podrían

<sup>883</sup> Cfr. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., *op. cit.*, p. 68.

acreditar las personas que las realicen, no incremente substancialmente el costo de los bienes, usos o servicios que derivan de ellas para el público en general.<sup>884</sup>

Por lo que corresponde a las actividades exentas realizadas por personas físicas que no son contribuyentes del impuesto, como lo es la enajenación de bienes muebles usados, la percepción de ciertos intereses, entre otras; se considera que deben subsistir, pues de lo contrario se convertiría a dichos sujetos en contribuyentes del impuesto por dichas actividades, y tendrían que cumplir en lo personal con todas las obligaciones que ello implica lo que por su complejidad, conduciría al incumplimiento.<sup>885</sup>

Para Soto Guinda existe como solución el plantear mecanismos sustantivos o de ajuste como: a) reconocimiento al contribuyente cuyas ventas quedan exentas del derecho a la devolución de las cuotas del IVA que hayan incidido sobre sus compras; es decir, aplicación del tipo de gravamen cero; b) concesión al sujeto adquirente de los productos exentos, de una deducción en la cuota correspondiente a sus ventas del impuesto acumulado que habría resultado en la fase anterior de no haber mediado la exención; c) autorización al vendedor exento para reflejar en sus facturas de venta el impuesto que le ha sido repercutido en sus compras, esto consiste en la adopción de la técnica del impuesto "tentativo" ficticio.<sup>886</sup>

Sin embargo, este autor critica lo referente a la aplicación del tipo de gravamen cero, por equivaler en términos recaudatorios a la inaplicación práctica del IVA para las fases anteriores a la exenta; por lo que considera, que únicamente si la exención constituye el escalón minorista, no se girará impuesto sobre el consumidor final, por lo que el tipo cero sólo favorecería al sujeto exonerado.<sup>887</sup>

Asimismo señala, que el mecanismo citado en segundo lugar, es el que merece una valoración menos positiva por no ofrecer solución alguna al problema planteado al vendedor exento en cuanto al IVA cargado en sus compras, además de reducir injustificadamente la recaudación del impuesto.<sup>888</sup>

Si se opta por el tercer mecanismo, que de acuerdo con Soto Guinda es preferible en un sentido general, se acarrearían fuertes complicaciones administrativas, además de que en realidad dicha opción no ofrecería una solución a la problemática planteada por las exenciones respecto a las transacciones efectuadas de forma directa por el consumidor final; por lo que, desde la perspectiva teórica, habría de preverse la aplicación del tipo cero.<sup>889</sup>

Due establece que en toda economía existe un sector de la población que a duras penas puede mantener un nivel de subsistencia y, de acuerdo con los estándares corrientes, carece de capacidad impositiva; por lo que, hacer recaer un impuesto de cualquier magnitud

<sup>884</sup> *Idem.*, p. 69.

<sup>885</sup> *Ibidem.*

<sup>886</sup> *Cfr.* Soto Guinda, Joaquín, *op. cit.*, pp. 152-153.

<sup>887</sup> *Idem.*, p. 153.

<sup>888</sup> *Ibidem.*

<sup>889</sup> *Idem.*, p. 154.

sobre las compras de ese sector de la población, resulta contrario a los estándares universales de equidad, que además de reducir gravemente sus niveles de vida, provocaría la disminución en la productividad, obstruyendo el desarrollo económico.<sup>890</sup>

Por consiguiente, es esencial la exención de los principales artículos consumidos por los grupos de renta más baja, que de acuerdo con las pautas primarias de gasto familiar, la mayor parte de éste se dirige a los alimentos en estado natural y al vestido.<sup>891</sup>

Para otros autores como Miguel Tesón, una solución sería la de excluir las ventas hechas a ciertos grupos; sin embargo, ello originaría graves problemas, a menos que fueran limitados a unas cuantas categorías principales. Razón por la que, para este autor la alternativa consiste en permitir que el impuesto pueda ser trasladado hacia adelante como crédito, más allá de la correspondiente fase.<sup>892</sup>

Clara K. Sullivan establece que "...el uso de subsidios directos, más que de exenciones administrativas, constituye una aproximación alternativa al problema y hace posible un control público directo, aunque... el sistema de exención ofrece la ventaja de ser más apto para alentar proyectos independientes e imaginativos que el uso de subsidios."<sup>893</sup>

En atención al planteamiento del problema y de acuerdo con las soluciones proporcionadas por la doctrina, se desprende que la exención más que generar una situación de privilegio, afecta tanto al contribuyente que se pretende beneficiar de una manera directa como al consumidor final de manera indirecta. Por lo que se propone, con la intención de evitar la problemática que gira entorno de la exención y la tasa del 0%, eliminar por completo la exención y gravar la mayoría de los bienes aunque fuera a tasas reducidas; de tal suerte, que únicamente se conceda la exención plenamente justificada por razones de equidad y justicia social.

Derivado de lo anterior, se sugiere incorporar el sistema de tasas reducidas; para que así, se tenga derecho al acreditamiento en proporción al nivel de tasación que se determine de acuerdo a la condición social o a la conveniencia política o económica que determine el legislador.

Al convertirse en gravables las actividades actualmente exentas, las personas que las realizan podrían acreditar el impuesto que se les traslada o el que pagan en sus importaciones, dejando así de ser un gasto para ellas; lo que permitiría, que el precio o contraprestación de los bienes y los usos o servicios actualmente exentos, pudiese continuar siendo el mismo, pues por un lado se disminuiría el valor del bien con el ahorro de dicho gasto y por otro lado, el incremento generado al gravar a tasas reducidas, sería casi nulo o mínimo.<sup>894</sup>

<sup>890</sup> Cfr. Due, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, op. cit., pp. 318-319.

<sup>891</sup> *Ibidem*.

<sup>892</sup> Cfr. Tesón, Miguel A. M., op.cit., pp. 130-131.

<sup>893</sup> Sullivan, Clara K., op. cit., p. 327.

<sup>894</sup> Cfr. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C., op. cit., p. 68.

Con lo anterior, se beneficia al contribuyente al permitirle acreditar el impuesto pagado en adquisiciones; al consumidor final, al no reflejarse el costo del impuesto en el producto, y al fisco al obtener mayor recaudación, además de fomentar la economía por el apoyo al desarrollo industrial que se genera al no gravar a la tasa general sino con tasas reducidas.

### **III. Actividades combinadas (gravadas y exentas).**

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se regulan actos o actividades gravadas a las diferentes tasas establecidas por el legislador, y actos o actividades que liberan del cumplimiento de la obligación tributaria, como lo son las actividades exentas.

Cuando el contribuyente realiza únicamente actividades gravadas o sólo actividades exentas no se presenta ningún conflicto, debido a que en las actividades gravadas se tiene derecho al acreditamiento, mientras que en las exentas no se tiene este derecho; en consecuencia, qué sucede cuando el contribuyente realiza actividades combinadas; es decir, tanto actividades gravadas como exentas.

La complicación del mecanismo de acreditamiento estriba esencialmente en ello; es decir, en la aplicación del procedimiento de determinación del impuesto respecto a las actividades combinadas, razón por la que resulta interesante su análisis en el presente apartado.

#### **A) Aplicación.**

En las actividades combinadas sólo "...se puede acreditar el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente en sus adquisiciones y el pagado en sus importaciones correspondiente a bienes y servicios que estén directamente relacionados con sus actividades gravadas y parte del que corresponda a bienes y servicios que sean comunes a todas sus actividades y no se pueda identificar con alguna de ellas, por lo que el impuesto no recuperado se convierte en un gasto para el contribuyente".<sup>895</sup>

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 4º el mecanismo para la determinación del impuesto a pagar, el cual resulta un tanto complicado como ya se ha analizado en el Capítulo Tercero de este trabajo. En dicho procedimiento se regula la identificación de los bienes con el objeto de calcular el impuesto exclusivamente respecto de aquéllos que la Ley grava, y excluir aquéllos que se exentan de la obligación fiscal y en consecuencia, del derecho a acreditar; razón por la que es esencial su plena identificación. Sin embargo, el problema surge cuando las actividades no pueden ser identificadas, para lo cual la Ley establece un factor de acreditamiento como solución a la no identificación de las actividades realizadas por el contribuyente.<sup>896</sup>

<sup>895</sup> *Idem.*, p. 63.

<sup>896</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004, artículo 4º, fracciones I, II y III.



El “factor de acreditamiento” o la denominada “regla de prorrata” es “...la regla de porcentaje de deducción para los contribuyentes que realicen, simultáneamente actividades u operaciones sujetas y exentas, ya que se les admite la compensación del impuesto que les han repercutido en sus compras sólo en la medida o proporción en que éstas se utilicen para la realización de operaciones sujetas”.<sup>897</sup>

Aún y cuando “...el propósito perseguido por la referida regla sea el evitar la deducción de las cuotas repercutidas por los proveedores en cuanto a uno o varios bienes u operaciones en las cuotas que han de exigirse por la realización o venta de otros bienes u operaciones, no merece una valoración positiva en cuanto:

- a) Complica la gestión administrativa;
- b) Refuerza los problemas que se plantean cuando median exenciones en los cálculos para lograr la idónea desgravación de las inversiones;
- c) Resulta arbitraria;
- d) Discrimina entre los contribuyentes que operan con un mismo producto pero en fases de elaboración distintas;
- e) Contradice el carácter del impuesto al valor agregado como instrumento sobre el consumo al recaer también sobre los bienes instrumentales utilizados en la producción de bienes exentos”.<sup>898</sup>

No obstante lo anterior, la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula como elemento determinante del procedimiento de determinación del impuesto al “factor de acreditamiento” y establece en su artículo 4º, el cálculo de dicho factor al señalar que: “el factor ...se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, ...entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente...”.<sup>899</sup>

De igual forma, la LIVA establece como requisito necesario para la determinación del impuesto, la identificación de las actividades realizadas por el contribuyente cuando éstas sean gravadas, al señalar que “el contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado ...de materias primas y productos terminados o semiterminados, ...que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%...”.<sup>900</sup>

Tratándose de actividades exentas, la Ley establece que “el contribuyente determinará las adquisiciones... de materias primas y productos terminados o semiterminados, ... que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley...”.<sup>901</sup>

<sup>897</sup> Soto Guinda, Joaquín, *op. cit.*, p. 152.

<sup>898</sup> *Ibidem*.

<sup>899</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 2004, artículo 4º, fracción III, párrafo tercero.

<sup>900</sup> *Idem.*, artículo 4º, fracción I, párrafo primero.

<sup>901</sup> *Idem.*, fracción II, párrafo primero.

Respecto a las actividades no identificadas, la Ley del IVA regula el procedimiento para calcular el impuesto no identificado con base en aquellas actividades identificadas al señalar que “del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación,... se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II...”<sup>902</sup> (fracciones referentes a las actividades gravadas y exentas respectivamente).

Finalmente, la Ley establece que el monto identificado en términos de la fracción I (se refiere a las actividades gravadas), y en su caso del cuarto párrafo (referido a la exportación), adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III (impuesto no identificado en proporción con las actividades gravadas) será el impuesto acreditable.<sup>903</sup>

Pero cuáles son los contribuyentes con actividades combinadas, de acuerdo con Pérez Inda existen empresas con actividades gravadas y exentas, para las cuales es justificado un procedimiento especial a efecto de determinar el impuesto acreditable en las liquidaciones del gravamen como los son, entre otras:

- Explotación de bienes raíces.
- Compañías de seguros.
- Agentes de seguros.
- Industria editorial en régimen general.
- Empresas de espectáculos públicos.
- Instituciones de crédito.
- Empresas de factoraje financiero.
- Uniones de crédito.
- Arrendadoras financieras.
- Casas de bolsa.
- Supermercados.
- Farmacias con librería.
- Joyerías.
- Otras empresas con actividades parcialmente exentas.<sup>904</sup>

En consecuencia, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece claramente la necesidad de identificar las actividades, tanto gravadas como exentas, efectuadas por el contribuyente en la determinación del impuesto a través del mecanismo de acreditamiento.

Asimismo, se observa que el conflicto se agudiza en cuanto a la aplicación de la mecánica de acreditamiento respecto a operaciones combinadas; situación que no obstante ha sido analizada en el capítulo que antecede, en este apartado se pretende profundizar cuestiones específicas para su mayor comprensión, además de señalar los elementos básicos

<sup>902</sup> *Idem.*, fracción III, párrafo primero.

<sup>903</sup> *Idem.*, fracción IV.

<sup>904</sup> *Cfr.* Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 115.

de dicho procedimiento, como lo son el impuesto identificable y no identificable que a continuación se precisan.

### 1. Impuesto identificable.

La identificación del impuesto se refiere al reconocimiento de las actividades tanto gravadas como exentas, debido a que cada una de ellas recibe un tratamiento distinto en la Ley, ya sea como actividad exclusivamente gravada, meramente exenta, o bien actividades combinadas; y de su plena o parcial identificación, depende el seguimiento del mecanismo de determinación del impuesto y el acreditamiento de las mismas, de ahí la importancia de dichos términos.

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado,<sup>905</sup> el impuesto trasladado y el que se hubiera pagado en importaciones por la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados, deben estar plenamente identificados; toda vez que, si dichas "...adquisiciones están relacionadas con la enajenación de bienes y prestación de servicios gravados a la tasa general del 15%, o del 10%, o afectos a la tasa del 0%, el impuesto trasladado es totalmente acreditable en los casos en que así lo señale la Ley".<sup>906</sup>

En el caso de contribuyentes con "...actividades totalmente exentas del gravamen, el impuesto identificado, si bien no es acreditable, es deducible para efectos del impuesto sobre la renta".<sup>907</sup> En relación a los contribuyentes con actividades combinadas, resulta necesaria la identificación plena, tanto de las actividades gravadas como de las exentas, ya que las primeras se acreditan y las segundas carecen de este derecho.

Es decir, tratándose de actividades combinadas (gravadas y exentas) se tiene que identificar por una parte el impuesto trasladado por sus compras de inventarios (adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados), que estén relacionados directamente con la enajenación de bienes y prestación de servicios afectos a las diferentes tasas del gravamen por ser al 100% acreditables; y por la otra, se debe identificar el impuesto trasladado por las compras de inventarios que estén relacionados directamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios que están exentos del gravamen, en cuyo caso, si bien el impuesto no es acreditable, si será deducible de los ingresos para efectos del ISR.<sup>908</sup>

Por lo tanto, mientras el contribuyente pueda identificar el impuesto trasladado o pagado en importaciones no tendrá problema alguno, en virtud de que podrá acreditar la totalidad del impuesto identificado siempre y cuando se trate de actividades gravadas; además, si se trata de contribuyentes que realizan exclusivamente dichas actividades, también podrá acreditar el impuesto no identificado, a diferencia del contribuyente que

<sup>905</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, artículo 4º, fracciones I, II, III y IV; párrafos cuarto y quinto.

<sup>906</sup> Pérez Inda, Luis M., *op. cit.*, p. 105.

<sup>907</sup> *Ibidem*.

<sup>908</sup> *Idem.*, p. 106; así mismo, véase *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, 2003, artículo 32, fracción XV.

realiza sólo actividades exentas, en cuyo caso no podrá acreditar el impuesto trasladado y pagado en importaciones.

Mientras que el contribuyente que efectúa actividades combinadas, tendrá derecho a acreditar únicamente el impuesto referente a las actividades gravadas identificadas y la proporción no identificable de las mismas; pero no así, la proporción no identificable de las actividades exentas.

## 2. Impuesto no identificable.

Existe un impuesto que no puede ser reconocido dentro de las actividades gravadas, ni dentro de las exentas, razón por lo que ha sido denominado impuesto no identificable; el cual, "...se determina por diferencia entre el monto del impuesto trasladado y pagado en importaciones y el impuesto identificado",<sup>909</sup> según se señala a continuación:

<b>Impuesto trasladado y pagado</b>	<b>\$ 10, 000.00</b>
-------------------------------------	----------------------

**MENOS**

<b>Impuesto Identificado</b>	<b>\$ 4, 000.00</b>
------------------------------	---------------------

**IGUAL**

<b>Impuesto NO IDENTIFICADO</b>	<b>\$ 6, 000.00</b>
---------------------------------	---------------------

El impuesto trasladado no identificado, será totalmente acreditable si el contribuyente que efectúa las erogaciones por gastos e inversiones, realiza sólo actividades gravadas a las diferentes tasas; de tal suerte que, se acreditará la totalidad del impuesto trasladado, tanto identificado como no identificado.<sup>910</sup> La constitucionalidad de dicha situación es analizada a detalle en el Capítulo Sexto de este trabajo de investigación.

Sin embargo, el impuesto trasladado no identificado será parcialmente acreditable en aquéllos casos en que los contribuyentes, además de realizar actividades gravadas, efectúen actividades exentas; en cuyo caso, el contribuyente sólo tiene derecho a acreditar la proporción del impuesto trasladado y pagado correspondiente a las actividades gravadas,<sup>911</sup> que es lo que se denomina factor de acreditamiento y que se determina de la siguiente manera:

<sup>909</sup> Pérez Inda, Luis M, *op. cit.*, p. 105.

<sup>910</sup> *Idem.*, p. 106.

<sup>911</sup> *Ibidem.*

<b>FACTOR DE ACREDITAMIENTO=</b> $\frac{\text{Actos gravados (15\%, 10\%, 0\%)}}{\text{Total de actos (gravados más exentos)}}$
---

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
Actividades totales	\$ 200,000	100.0
Actividades gravadas	\$160,000	80.0
Actividades exentas	\$40,000	20.0
Proporción de actividades gravadas	(160,000/200,000)	<u>0.80</u>

Derivado de lo anterior, es acreditable el 100% del impuesto identificado y el 80% del impuesto no identificado con actividades gravadas, mientras que el restante 20% del impuesto no identificado proporcional a las actividades exentas no sería acreditable para efectos del impuesto al valor agregado.

#### **B. Mecanismo de acreditamiento. Análisis comparativo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado del período 1998-2004.**

Derivado del Capítulo Tercero de este trabajo, se afirma que el mecanismo de acreditamiento vigente hasta 1998 era relativamente simple en la determinación del impuesto al valor agregado; sin embargo, en 1999 se presentan cambios que hacen difícil su aplicación, además de que una parte del procedimiento fue declarado inconstitucional.

De ahí que, con la intención de solucionar lo anterior, para el año 2000 se introducen modificaciones respecto a la determinación del impuesto acreditable, situación que complica aún más la mecánica de acreditamiento para la totalidad de los contribuyentes, además de adolecer de algunas fallas que se consideran violatorias de los principios constitucionales en materia tributaria, tal y como se detalla en el Capítulo Sexto de esta investigación.

El mecanismo de acreditamiento vigente a partir de 2000, ha permanecido esencialmente en el mismo sentido a la fecha, salvo las modificaciones efectuadas a través de la Ley del Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 2002 a efecto de incorporar el sistema de "flujo de efectivo". Así como las reformas vigentes a partir de 2003, en donde se modifica la periodicidad respecto a la determinación del impuesto, así como la determinación del factor de acreditamiento a efecto de comprender actos y actividades del año inmediato anterior; lo cual permanece vigente en 2004.

Todas estas modificaciones han repercutido especialmente en los contribuyentes que realizan actividades tanto gravadas como exentas simultáneamente, ya que hasta 1998 el cálculo del impuesto consistía en determinar el impuesto de las actividades gravadas el cual era acreditable; mientras que el impuesto de las actividades exentas se hacía deducible para efectos del impuesto sobre la renta, y por último, al impuesto de las actividades no identificadas se les aplicaba la regla de prorrateo.

Posteriormente, con la reforma de 1999 se presentan cambios controvertidos, referentes a una parte del procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado; toda vez que, a pesar de que el impuesto trasladado podía ser identificado plenamente, el párrafo cuarto de la fracción I del artículo 4º de la LIVA vigente en 1999 elimina el sistema de identificación del impuesto tratándose de actividades combinadas, al regular la aplicación del factor de acreditamiento sobre el total del impuesto acreditable, independientemente de la identificación del impuesto con actividades gravadas o exentas.

Por lo cual, pese a que el impuesto trasladado estuviera íntegramente identificado con actividades gravadas, le era aplicado el mencionado factor de acreditamiento; lo que daba como resultado, que sólo una parte del impuesto fuera acreditable; mientras que, para la otra parte del impuesto que también era identificado con actividades gravadas, no procedía el acreditamiento. Lo anterior, ocasionaba un grave perjuicio al contribuyente, el cual era reflejado con el incremento en los costos y precios de los bienes en esa etapa de la cadena de producción y distribución.

A partir del año 2000, se plantea una nueva forma de determinación del impuesto al valor agregado, en donde se vuelve a incorporar el sistema de identificación del impuesto; toda vez que, con dicha mecánica se permite el acreditamiento pleno del impuesto derivado de adquisiciones identificadas con actividades gravadas y con la exportación de bienes y servicios, pero con la exclusión del impuesto derivado de adquisiciones identificadas con actividades exentas. No obstante lo anterior, a partir de esa fecha el artículo 4º mencionado regula un procedimiento que complica en demasía la determinación del impuesto acreditable, mecánica que permanece esencialmente vigente a la fecha.

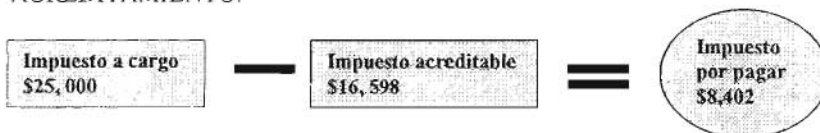
En consecuencia, resulta un tanto más adecuado el procedimiento de 2000 comparativamente con el de 1999; sin embargo, el mecanismo de 2000 resulta por demás complicado en comparación con los procedimientos de 1998 y 1999. El mecanismo vigente en 2000, adolece de algunas fallas que se consideran inconstitucionales, y que permanecen vigentes a la fecha, tal y como se analiza en el Capítulo Sexto de este trabajo.

De igual forma, en 2002 el mecanismo es modificado a efecto de incorporar el sistema de flujo de efectivo, pero permaneciendo un esquema estructuralmente idéntico al vigente en 2001. Para 2003 el mecanismo de acreditamiento es modificado en dos cuestiones: a) respecto a la periodicidad en la determinación del impuesto, y b) respecto a la determinación del factor de acreditamiento, el cual es calculado partiendo del valor de las actividades del año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto y no sobre el valor correspondiente al período por el que se determina el impuesto como sucedía en ejercicios anteriores. Dicho esquema permanece vigente en 2004.

Derivado de lo anterior, en este apartado resulta importante precisar de manera gráfica las diferencias entre los diversos mecanismos de acreditamiento vigentes de 1998 a la fecha, y concretamente respecto al impuesto acreditable, que es donde se presenta el conflicto respecto a las actividades combinadas (gravadas y exentas); lo anterior, con la intención de fijar las distinciones entre éstos, así como las complicaciones que acarrearán para los contribuyentes.

### PROCEDIMIENTO 1998

#### ACREDITAMIENTO:



#### IMPUESTO ACREDITABLE:

Actividades gravadas al 15%	\$ 90,500
Actividades gravadas al 0%	\$ 5,000
Actividades exentas	\$ 125,000
<b>Total de actividades</b>	<b>\$ 220,500</b>



IVA identificable con actividades gravadas	\$ 14,000	
IVA identificable con actividades exentas	\$ 9,500	← No acreditable
IVA no identificable	\$ 6,000	
<b>Impuesto sujeto a acreditación</b>	<b>\$ 20,000</b>	



<b>Cálculo de la proporción del IVA acreditable</b>	
Total de actos sujetos a IVA	\$ 95,500
<b>ENTRE</b>	
Total de actos o actividades (gravados y exentos)	\$220,500
<b>PROPORCIÓN IVA ACREDITABLE</b>	<b>0.4331</b>



Determinación del impuesto acreditable	
IVA identificable con actividades gravadas	\$ 14,000
IVA identificable con actividades exentas	\$ 0.00
IVA no identificable	\$ 2,598
<b>Total de IVA acreditable</b>	<b>\$ 16,598</b>

No acreditable

PROPORCIÓN:  
IVA no identificable = 6,000  
POR  
Proporción = 0.4331

El impuesto acreditable, de conformidad con el mecanismo de acreditamiento vigente hasta 1998 era definido como " ..un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios..."<sup>912</sup> pero como se observa del ejemplo gráfico que antecede, los contribuyentes con actividades gravadas y exentas efectuaban un prorrateo por la parte no identificable con dichas actividades

El impuesto trasladado de bienes o servicios identificado con actividades gravadas (15%, 10%, 0%) era acreditable en su totalidad; mientras que el impuesto trasladado de bienes o servicios identificado con actividades exentas no se acreditaba, y el impuesto trasladado de bienes o servicios NO identificado con actividades gravadas o exentas era sujeto a prorrateo.

Se menciona, que únicamente el impuesto que no podía identificarse era sujeto a prorrateo; y en consecuencia, era multiplicado por el factor de acreditamiento, respetando así, el 100% del impuesto acreditable respecto a las actividades gravadas y el 0% de las actividades exentas, en donde sólo la proporción respecto a las actividades gravadas del impuesto no identificable era acreditable y la proporción referente a las actividades exentas no se acreditaba.

Por lo tanto, hasta 1998 el factor de acreditamiento era aplicable exclusivamente al impuesto no identificable con actividades gravadas o exentas a efecto de determinar la proporción del impuesto trasladado que era acreditable por identificarse con actividades gravadas; de ahí que, el impuesto identificable sólo con actividades gravadas no era afectado en lo absoluto ya que se acreditaba en su totalidad.

A continuación se expone de manera gráfica el procedimiento vigente a partir de la reforma de 1999:

#### PROCEDIMIENTO 1999

ACREDITAMIENTO:

Impuesto a cargo  
\$25,000

—

Impuesto acreditable  
\$12,776

==

Impuesto  
por pagar  
\$12,224

IMPUESTO ACREDITABLE:

<sup>912</sup> Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Themis, México, 1998, artículo 4°, párrafo primero.



Actividades gravadas al 15%	\$ 90,500
Actividades gravadas al 0%	\$ 5,000
Actividades exentas	\$ 125,000
<b>Total de actividades</b>	<b>\$ 220,500</b>



IVA identificable con actividades gravadas	\$ 14,000	
IVA identificable con actividades exentas	\$ 9,500	← Sujeto a proporción
IVA no identificable	\$ 6,000	
<b>Impuesto sujeto a acreditación</b>	<b>\$ 29,500</b>	



<b>Cálculo de la proporción del IVA acreditable</b>	
Total de actos sujetos a IVA	\$ 95,500
ENTRE	
Total de actos o actividades (gravados y exentos)	\$220,500
<b>PROPORCIÓN IVA ACREDITABLE</b>	<b>0.4331</b>



<b>Determinación del impuesto acreditable</b>		
IVA identificable con actividades gravadas	\$ 14,000	← Sujeto a proporción
IVA identificable con actividades exentas	\$ 9,500	
IVA no identificable	\$ 6,000	
<b>Impuesto sujeto a proporción POR</b>	<b>\$ 29,500</b>	
<b>Proporción IGUAL</b>	<b>0.4331</b>	
<b>Total de impuesto acreditable</b>	<b>\$12,776</b>	

A partir de la reforma del 31 de diciembre de 1998 se da un cambio importante en el mecanismo de acreditamiento vigente a partir del 1º de enero de 1999, en el que si bien es cierto los conceptos de acreditamiento y de impuesto acreditable permanecen inalterables,<sup>913</sup> también es cierto que el cuarto párrafo de la fracción I se modifica para establecer que el "...acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto

<sup>913</sup> Véase *Ley del Impuesto al Valor Agregado* vigente a partir del 1º de enero de 1999, artículo 4º, párrafo primero.

acreditable... el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si deba pagarse el impuesto..., represente en el valor total de los que el contribuyente realice...".<sup>914</sup>

Es decir, el factor de acreditamiento se aplica al impuesto total acreditable y no sólo al impuesto total trasladado identificable con actividades gravadas, sino que se refiere al impuesto total trasladado al contribuyente sin identificar los actos gravados y exentos.

Lo anterior, provoca un fuerte conflicto debido a que el impuesto identificable con actividades gravadas deja de acreditarse al 100% para quedar sujeta a proporción; con lo cual, se afecta a los contribuyentes que realizan actividades combinadas, puesto que su impuesto a acreditar disminuye y el impuesto a pagar aumenta, contrario a lo que sucedía con el mecanismo vigente hasta 1998 como se desprende del ejemplo gráfico que antecede.

De ahí que, el párrafo cuarto de la fracción I del artículo 4º de la Ley del IVA vigente en 1999, fuera declarado inconstitucional mediante jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer; como ya ha sido analizado en el capítulo anterior de este trabajo, que el nuevo sistema de acreditamiento establecido en el precepto mencionado, viola los principios de equidad y proporcionalidad al sujetar a proporción, el total de las actividades sin identificarlas como gravadas o exentas.<sup>915</sup>

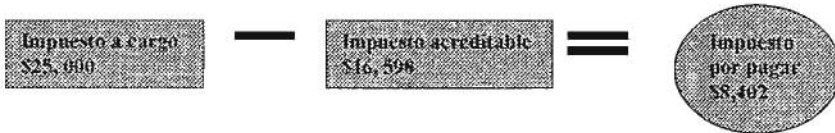
La mecánica vigente en 1999 viola el principio de equidad, en virtud de que los contribuyentes con actividades combinadas se encuentran en igualdad de condiciones respecto de aquéllos que efectúan sólo actividades gravadas. Asimismo, vulnera el principio de proporcionalidad, debido a que los contribuyentes con actividades combinadas se ven obligados a pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de las actividades no exentas.<sup>916</sup>

Por lo tanto, como el mecanismo vigente para 1999 fue declarado inconstitucional por perjudicar a los contribuyentes con actividades combinadas al limitarse su derecho a acreditar el 100% de sus actividades identificadas como gravadas; este sistema se modifica a partir del 1º de enero de 2000 para permanecer esencialmente en el mismo sentido hasta el 31 de diciembre de 2001, mecánica que a continuación se muestra de manera gráfica para su mayor comprensión.

<sup>914</sup> *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999, artículo 4º, fracción I, párrafo cuarto.

<sup>915</sup> Véase tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro: "Valor Agregado. El sistema de acreditamiento establecido en el artículo 4º fracción I, párrafo cuarto de la Ley del impuesto relativo, viola el principio de equidad (Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho)", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000, p. 90.

<sup>916</sup> Véase tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte Justicia de la Nación, bajo el rubro: "Valor Agregado. El sistema de acreditamiento establecido en el artículo 4º, fracción I, párrafo cuarto, de la Ley del impuesto relativo, viola el principio de proporcionalidad (Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho)", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000, pp. 91 y 92.

**PROCEDIMIENTO 2000-2001****ACREDITAMIENTO****IMPUESTO ACREDITABLE:**

Actividades gravadas al 15%	\$ 90,500
Actividades gravadas al 0%	\$ 5,000
Actividades exentas	\$ 125,000
<b>Total de actividades</b>	<b>\$ 220,500</b>



IVA identificable con actividades gravadas (Fr. I)	\$ 10,000
IVA identificable con exportación (4° párrafo)	\$ 4,000
IVA identificable con actividades exentas (Fr. II)	\$ 9,500
Gastos efectuados y otros	\$ 6,000
<b>Impuesto sujeto acreditamiento</b>	<b>\$ 29,500</b>

**Fracción III:**

<b>Total de IVA trasladado al contribuyente</b>	<b>\$ 29,500</b>
<b>Menos</b>	
IVA identificado con actividades gravadas	\$ 10,000
IVA identificado con actividades exentas	\$ 9,500
IVA identificado con exportaciones	\$ 4,000
<b>Igual</b>	
<b>IVA acreditable para aplicar proporción</b>	<b>\$ 6,000</b>



<b>Cálculo de la proporción del IVA acreditable</b>	
Total de actos sujetos a IVA	\$ 95,500
<b>ENTRE</b>	
Total de actos o actividades (gravados y exentos)	\$220,500
<b>FACTOR</b>	<b>0.4331</b>



<b>Determinación del impuesto acreditable de la Fr. III</b>	
IVA acreditable para aplicar proporción	\$ 6,000
POR	
Factor	0.4331
IGUAL	
<b>Total de IVA acreditable de la Fr. III</b>	<b>\$ 2,598</b>



#### **Fración IV:**

IVA identificado con actividades gravadas (Fr. I)	\$ 10,000
IVA identificado con exportaciones (4º párrafo)	\$ 4,000
IVA acreditable de la fracción III	\$ 2,598
<b>IVA ACREDITABLE ARTICULO 4º DE LA LIVA</b>	<b>\$ 16,598</b>

Como se advierte del ejemplo que antecede, el sistema de determinación del impuesto vigente a partir de 2000 es mucho más complicado que los anteriores, pese a que se establece como solución a la problemática controvertida en el mecanismo vigente en 1999, sin embargo, con este nuevo sistema se obstaculiza la mecánica de acreditamiento y concretamente la determinación del impuesto acreditable, en donde no sólo se afecta a los contribuyentes con actividades combinadas sino que se dificulta para todo el universo de contribuyentes dejando de lado los principios de comodidad y sencillez que deben imperar en todo tributo.

Asimismo, es importante precisar que se vuelve adoptar el sistema de identificación del impuesto contemplado en el antiguo mecanismo de acreditamiento vigente hasta 1998, en donde se aplica el factor de acreditamiento únicamente al impuesto no identificable con actividades gravadas o exentas, y no respecto a la totalidad de las actividades realizadas por el contribuyente como en el esquema aplicable en 1999.

Se considera que el mecanismo vigente a partir de 2000 perjudica al contribuyente, sobre todo para aquellos que en su actividad no involucran la adquisición de mercancías; es decir, los contribuyentes cuya actividad implique únicamente llevar a cabo gastos, les será aplicado el factor de acreditamiento a pesar de que se tuviera plenamente identificado el impuesto derivado de gastos que se relacionen con actividades gravadas, por lo que no podrá ser acreditado el impuesto que derive exclusivamente de dichos gastos, lo que repercute en un incremento en sus costos y en el precio de venta.<sup>917</sup> Situación que se estudia a profundidad en el Capítulo Sexto de la presente investigación.

<sup>917</sup> Cfr. Martínez Gutiérrez, Javier, *IVA acreditable 2000*, 2ª ed., ISEF, México, 2000, p. 16.

Por lo tanto, se afirma que resulta un tanto más adecuado el procedimiento vigente a partir de 2000 comparativamente con el de 1999, aunque mucho más complicado que los mecanismos vigentes en 1998 y 1999, además de adolecer de algunas inconsistencias que vulneran los principios tributarios constitucionales; y de carecer de sencillez y contener vicios de los anteriores procedimientos.

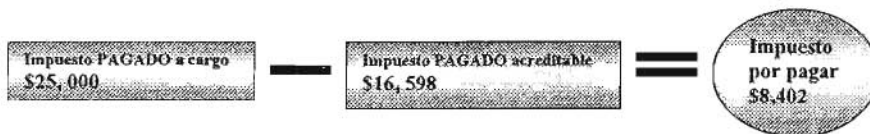
El mecanismo de acreditamiento vigente a partir del 1º de enero de 2002 permanece estructuralmente idéntico al procedimiento vigente hasta 2001, toda vez que lo único que varía para el ejercicio de 2002 es lo referente al momento de causación del impuesto, y como consecuencia de ello, el momento en que procede el acreditamiento del impuesto; lo anterior, como efecto de la incorporación del sistema de flujo de efectivo a partir de este ejercicio a la fecha.

Se precisa, que el momento de causación del impuesto al valor agregado para 2002 será hasta que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas; de ahí que, a efecto de que exista congruencia entre el momento de causación del impuesto y el acreditamiento del mismo, es que el mecanismo de acreditamiento sólo podrá efectuarse cuando el impuesto trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado.

Por lo tanto, el mecanismo de acreditamiento continúa estructuralmente intacto, únicamente es reformado a efecto de adaptarlo a la reforma para quedar de manera esquemática como sigue:

### PROCEDIMIENTO 2002

#### ACREDITAMIENTO:



#### IMPUESTO ACREDITABLE:

ACTIVIDADES REALIZADAS	VALOR DE ACTIVIDADES	EFFECTIVAMENTE PAGADO
Actividades gravadas al 15%	\$ 120,000	\$ 90,500
Actividades gravadas al 0%	\$ 6,500	\$ 5,000
Actividades exentas	\$ 130,500	\$ 125,000
<b>Total de actividades</b>	<b>\$ 257,000</b>	<b>\$ 220,500</b>



IVA PAGADO identificado con actividades gravadas (Fr. I)	\$ 10,000
IVA PAGADO identificado con exportación (4° párrafo)	\$ 4,000
IVA PAGADO identificable con actividades exentas (Fr. II)	\$ 9,500
Gastos efectivamente PAGADOS	\$ 6,000
Impuesto PAGADO sujeto acreditamiento	\$ 29,500



## Fracción III:

Total de IVA PAGADO trasladado al contribuyente	\$ 29,500
<b>Menos</b>	
IVA PAGADO identificado con actividades gravadas	\$ 10,000
IVA PAGADO identificado con actividades exentas	\$ 9,500
IVA PAGADO identificado con exportaciones	\$ 4,000
<b>Igual</b>	
IVA PAGADO acreditable para aplicar proporción	\$ 6,000



<b>Cálculo de la proporción del IVA PAGADO acreditable</b>	
Total de actos PAGADOS sujetos a IVA	\$ 95,500
ENTRE	
Total de actos o actividades PAGADAS (gravados y exentos)	\$220,500
FACTOR	0.4331



<b>Determinación del impuesto acreditable de la Fr. III</b>	
IVA PAGADO acreditable para aplicar proporción	\$ 6,000
POR	
Factor	0.4331
IGUAL	
Total de IVA PAGADO acreditable de la Fr. III	\$ 2,598



## Fracción IV:

IVA PAGADO identificado con actividades gravadas (Fr. I)	\$ 10,000
IVA PAGADO identificado con exportaciones (4° párrafo)	\$ 4,000
IVA PAGADO acreditable de la fracción III	\$ 2,598
IVA PAGADO ACREDITABLE ARTICULO 4° DE LA LIVA	\$ 16,598

Del esquema anterior, se desprende que a partir de 2002 el impuesto se determina únicamente sobre lo efectivamente pagado, permaneciendo estructuralmente el mismo procedimiento de determinación del impuesto que en el ejercicio anterior.

El mecanismo de acreditamiento en comento permanece vigente a la fecha, salvo que a partir del 1º de enero de 2003 el impuesto se determina por el mes de calendario de que se trate y no por períodos; lo anterior, debido a que el pago del impuesto se realiza de manera mensual y definitiva, por lo que dejan de existir los pagos provisionales y del ejercicio. De ahí que, para el ejercicio de 2003 el impuesto al valor agregado sea determinado mensualmente y sobre lo efectivamente pagado.

De igual forma, en 2003 la determinación del factor de acreditamiento es modificada para que dar como sigue:

2000-2002	2003-2004
<p>Valor de actos gravados del período por el que se determina el pago provisional o del ejercicio</p> <p style="text-align: center;"><b>ENTRE</b></p> <p>Valor total de actos realizados por el contribuyente por el período por el que se determina el pago provisional o del ejercicio</p>	<p>Valor de actos gravados correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable</p> <p style="text-align: center;"><b>ENTRE</b></p> <p>Valor total de actos realizados por el contribuyente en dicho año</p>

En consecuencia, a partir del 1º de enero de 2003, el mecanismo de acreditamiento sufre un cambio importante con la modificación del factor de acreditamiento, lo cual puede alterar considerablemente el impuesto por pagar del contribuyente en atención a las actividades que haya realizado en el ejercicio anterior.

En este sentido, el factor de acreditamiento resulta ficticio, toda vez que el contribuyente casi nunca realiza las mismas actividades en todos los ejercicios, ni por el mismo valor; por lo tanto, resulta desproporcional por no adecuarse a la situación económica real del contribuyente, máxime si se considera que es perfectamente posible determinar el valor de las actividades realizadas en el mes por el que se paga el impuesto, situación que se analiza a detalle en el Capítulo Sexto de este trabajo.

A continuación se detalla esquemáticamente el mecanismo de acreditamiento vigente a partir del 1º de enero de 2003 a la fecha.

**PROCEDIMIENTO 2003-2004****ACREDITAMIENTO****IMPUESTO ACREDITABLE**

ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL MES	VALOR DE ACTIVIDADES	EFECTIVAMENTE PAGADAS
Actividades gravadas al 15%	\$ 120,000	\$ 90,500
Actividades gravadas al 0%	\$ 6,500	\$ 5,000
Actividades exentas	\$ 130,500	\$ 125,000
<b>Total de actividades</b>	<b>\$ 257,000</b>	<b>\$ 220,500</b>



IVA PAGADO MES identificado con actividades gravadas (Fr. I)	\$ 10,000
IVA PAGADO MES identificado con exportación (4° párrafo)	\$ 4,000
IVA PAGADO MES identificable con actividades exentas (Fr. II)	\$ 9,500
Gastos efectivamente PAGADOS DEL MES	\$ 6,000
<b>Impuesto PAGADO DEL MES sujeto acreditamiento</b>	<b>\$ 29,500</b>

**Fracción III:**

<b>Total de IVA PAGADO trasladado en el MES al contribuyente</b>	<b>\$ 29,500</b>
<b>Menos</b>	
IVA PAGADO MES identificado con actividades gravadas	\$ 10,000
IVA PAGADO MES identificado con actividades exentas	\$ 9,500
IVA PAGADO MES identificado con exportaciones	\$ 4,000
<b>Igual</b>	
<b>IVA PAGADO MES acreditable para aplicar proporción</b>	<b>\$ 6,000</b>



<b>Cálculo de la proporción del IVA PAGADO acreditable DEL MES</b>	
Total de actos PAGADOS sujetos a IVA realizados en 2002	\$ 400,000
<b>ENTRE</b>	
Total de actos o actividades PAGADAS realizadas en 2002 (gravadas y exentas)	\$ 800,000
<b>FACTOR</b>	<b>0.50</b>





<b>Determinación del impuesto acreditable de la Fr. III</b>	
IVA PAGADO acreditable para aplicar proporción	\$ 6,000
por	
FACTOR	0.50
igual	
<b>Total de IVA PAGADO acreditable del MES de la Fr. III</b>	<b>\$ 3,000</b>

**Fracción IV:**



IVA PAGADO identificado con actividades gravadas (Fr. I)	\$ 10,000
IVA PAGADO identificado con exportaciones (4º párrafo)	\$ 4,000
IVA PAGADO acreditable de la fracción III	\$ 3,000
<b>IVA PAGADO ACREDITABLE ARTÍCULO 4º DE LA LIVA</b>	<b>\$ 17,000</b>

Del ejemplo anterior se desprende, que sólo si el contribuyente obtiene exactamente el mismo valor de actos o actividades realizados en cada mes de cada ejercicio, el factor de acreditamiento no sufrirá ninguna variación, sin embargo, si el contribuyente tiene una actividad económica variable cada mes, el factor de acreditamiento también será variable y por lo tanto, el impuesto acreditable será alterado considerablemente dependiendo del valor de las actividades realizadas en el ejercicio anterior

Por lo tanto, sólo los contribuyentes con economía estable no se verán afectados, debido a que generalmente obtendrán el mismo valor de actividades cada mes de que se trate en relación proporcional con las actividades realizadas en el ejercicio anterior

#### **IV. El sistema de tasas diferenciales y la naturaleza regresiva en el impuesto al valor agregado.**

En México, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una diversidad de tasas al contemplar una tasa general del 15% para la mayoría de los actos o actividades gravadas; una tasa del 10% cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto se realicen por residentes en región fronteriza; una tasa del 0% para exportaciones y ciertos productos como medicinas y productos destinados a la alimentación; y finalmente algunas exenciones respecto de ciertos bienes y servicios.

Sistema que desde la creación del impuesto ha sido adoptado, ya que de acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 1980, se propone que la tasa de impuesto sea del 10% con el objeto de evitar presiones injustificadas en los niveles de precios y atendiendo a la dificultad de reconocer

el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que incorporaba en sus valores los inventarios de la industria y del comercio.<sup>918</sup>

De igual forma, se establece como motivo la situación particular de la franja fronteriza norte y de las zonas libres de Baja California, el norte de Sonora y la frontera sur para las que se propone una tasa del 6%. Respecto a las exenciones, la exposición de motivos en comento señala que son necesarias debido a que con ellas se protege el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.<sup>919</sup>

Asimismo, a través de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicada el 30 de diciembre de 1980 en el Diario Oficial de la Federación, se incorpora el artículo 2-A para da origen a la llamada tasa 0%, que tiene por objeto precisar cuáles son los actos o actividades que gozando de la exención en el pago del impuesto, se tenga derecho a la devolución del tributo que se les ha trasladado cuando actuaron como consumidores.<sup>920</sup>

Sin embargo, a pesar de que México al igual que la mayoría de los países, hayan optado por la técnica de tasas diferenciales; este sistema ha sido fuertemente criticado al grado de generar una gran controversia respecto a la adopción entre el sistema de unicidad de tasas y el sistema de multiplicidad de tipos impositivos, por lo que resulta de gran importancia atender a lo señalado por la doctrina.

A. Los seguidores del "sistema de tasa única" señalan que lo ideal radica en la adopción de este método por conducir a la simplificación administrativa en su aplicación, además de provocar en el impuesto mayor neutralidad fiscal que tiende a frenar el aumento de los precios de bienes y servicios.<sup>921</sup>

El sistema de tasas diferenciales es criticado por plasmar una verdadera discriminación de las diferentes operaciones gravadas, toda vez que se provoca que la carga fiscal pese más en las familias modestas que sobre las más favorecidas, rompiéndose así con el principio de justicia fiscal.<sup>922</sup>

En este sentido, Pierre Balladur y Antonie Coutière, al tomar como modelo la experiencia francesa, indican que no resulta adecuada la diferenciación en los tipos, por constituir una forma ineficiente de alcanzar los objetivos redistributivos; que incluso, si se estableciera para muchas mercancías un tipo cero, podría no obtenerse un grado significativo de progresividad, además de complicar la administración y cumplimiento del

---

<sup>918</sup> Cfr. Diario de Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

<sup>919</sup> *Ibidem*.

<sup>920</sup> Cfr. Diario de Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

<sup>921</sup> Cfr. Reséndez Muñoz, Eduardo, *op. cit.*, p. 40.

<sup>922</sup> *Idem...* pp. 38-39.

impuesto y distorsionar el consumo de tal manera que se dificultaría el logro de la eficacia económica.<sup>923</sup>

De acuerdo con Soto Guinda el sistema de tasas diferenciales presenta los siguientes inconvenientes: a) complejidad administrativa; b) discriminación entre el valor de los bienes gravados, lo que genera inequidad; c) estimula la evasión fiscal; d) alteración de los precios.<sup>924</sup>

B. Contrario a lo anterior, la postura que defiende el "sistema de tasas diferenciales" señala que por razones de equidad sería de mayor conveniencia el sistema de tipos diferenciados, puesto que se grava al causante en atención a la tasa que se ajuste a su capacidad contributiva,<sup>925</sup> por lo que se puede considerar que vale la pena sacrificar la cuestión administrativa en aras de la equidad y justicia fiscal.

De ahí que, el sistema de "tasa única" sea igualmente criticado por basarse principalmente en la simplicidad administrativa y en la neutralidad del impuesto sin considerar la capacidad económica del contribuyente; además de presentar los siguientes inconvenientes: a) no permite reflejar las prioridades sociales; b) no permite el apoyo en favor de los productos de primera necesidad; c) no faculta para efectuar un tratamiento especial a ciertas actividades o sectores socialmente necesitados o que requieran un impulso en aras de la propia economía del país.<sup>926</sup>

Una vez planteada la problemática general respecto a la conveniencia entre el sistema de tasas diferenciales y el sistema de tasa única, resulta interesante plantear dicha controversia en relación al sistema adoptado en el impuesto al valor agregado.

Al respecto Reséndez Muñoz señala que la regresividad del impuesto al valor agregado se debe a que la carga del impuesto impide que los contribuyentes de débil ingreso puedan ahorrar y al hecho de que la repartición de los productos entre las diferentes tasas está lejos de armonizar con su estructura de consumo.<sup>927</sup>

Miguel A. M. Tesón establece que el deseo de reducir la regresividad o incluso de intentar hacer el impuesto progresivo con relación a la renta, conduce a instrumentar el gravamen con tipos diferenciados y bienes liberados enteramente, lo que provoca una pérdida de neutralidad, además de complicar la administración y cumplimiento del tributo.<sup>928</sup>

<sup>923</sup> Cfr. Balladur, Jean Pierre y Antoine Couitière, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, "Experiencia Francesa en la aplicación del IVA", número 3, Madrid, 1982, p. 44.

<sup>924</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, p. 160.

<sup>925</sup> Cfr. Zabaleta Rodríguez, Benjamín, *Trimestre Fiscal*, "Justicia Tributaria e IVA", número 34, año 11, marzo de 1990, p. 177.

<sup>926</sup> Cfr. Soto Guinda, Joaquín, *op.cit.*, pp. 160-161.

<sup>927</sup> Cfr. Reséndez Muñoz, Eduardo, *op. cit.*, p. 40.

<sup>928</sup> Cfr. Tesón, Miguel A.M., *op. cit.*, p. 137.

Asimismo, indica que es poco conveniente la diferenciación de tipos por ser una forma ineficiente de alcanzar los objetivos redistributivos, incluso el establecimiento para muchas mercancías de un tipo cero no produciría un grado significativo de progresividad<sup>929</sup>.

Por lo tanto, con la diversidad de tasas en el impuesto al valor agregado se afecta la neutralidad del impuesto, además de complicar el mecanismo de deducciones, al pretender instituir una progresividad del impuesto al valor agregado, que muchos autores consideran más aparente que real.<sup>930</sup>

Contrario a lo anterior, Álvarez Rendueles señala que si bien “los ataques que se han dirigido a los impuestos al consumo se han fundamentado principalmente... en la regresividad del impuesto y en su falta de equidad en relación con otros tributos; ya que el consumo representa una mayor proporción de la renta a medida que se asciende en la distribución por grupos de renta, mientras que el gravamen uniforme supone una mayor carga relativa para las familias con menor nivel de ingresos”.<sup>931</sup>

También es cierto que la regresividad del impuesto al valor agregado se ha tratado de corregir a través de la exención de ciertos bienes, como los de primera necesidad o consumo estrictamente necesario, a fin de que quienes disfrutan de menor renta no se vean desfavorablemente tratados en términos relativos con los impuestos al consumo.<sup>932</sup>

En este mismo sentido, Clara K. Sullivan señala que “...dada la hipótesis de que un impuesto general y proporcional sobre las ventas incide sobre el consumidor final en proporción a sus gastos de consumo, la carga tributaria es regresiva, ya que los gastos de consumo representan típicamente una proporción decreciente de la renta individual o familiar a medida que se eleva el nivel de renta”.<sup>933</sup>

Sin embargo, el problema de la regresividad queda disminuida, aunque no eliminada, a través de las exenciones de productos con gran peso en los presupuestos de las familias situadas en los escalones más bajos de renta; pese a que dicha regresividad se intensifica cuando la exención se hace para artículos consumidos por individuos con rentas altas.<sup>934</sup>

Asimismo, Soto Guinda señala que el impuesto al valor agregado muestra cierta regresividad que puede ser controlada a través de las exenciones o tipos de gravamen reducidos de artículos de primera necesidad o de consumo generalizado entre las personas con bajos ingresos.<sup>935</sup>

---

<sup>929</sup> *Idem.*, p. 138.

<sup>930</sup> *Cfr.* Reséndez Muñoz, Eduardo, *op. cit.*, p. 39.

<sup>931</sup> Álvarez Rendueles, José Ramón, *op.cit.*, p. 139.

<sup>932</sup> *Ibidem.*

<sup>933</sup> Sullivan, Clara K., *op. cit.*, p. 333.

<sup>934</sup> *Ibidem.*

<sup>935</sup> *Cfr.* Soto Guinda, Joaquín, *op. cit.*, p. 185.

En consecuencia, la exención y los tipos reducidos en el impuesto al valor agregado resultan benéficos siempre y cuando se dirijan en favor de las clases más necesitadas; por lo cual, en la Ley debe contemplarse la liberación del gravamen basado en la justicia social, de lo contrario se provocaría un incremento en la regresividad del impuesto.

Cesare Cosciani señala que si bien es cierto "...el impuesto a las ventas resulta ser un impuesto regresivo que no concuerda con las finalidades generalmente aceptadas en el plano de la equidad por la política financiera de diversos países; también es cierto, que ...en el ámbito tributario ello no conduce necesariamente a la condenación del impuesto, debido a que puede confiársele la finalidad de asegurar una parte destacada de la recaudación fiscal, más a condición de que en el sistema tributario existan otros impuestos de carácter progresivo que compensen esa distribución."<sup>936</sup>

Este autor establece como solución al problema, el disponer de adecuadas estadísticas de consumos elaboradas sobre un proporcional número de presupuestos familiares suficientemente detallados en los diversos niveles de renta; y sobre esta base, establecer para cada gasto un índice de elasticidad de consumo con relación a la renta familiar. Para después, estructurarse un impuesto a los consumos, que al margen de una serie de exenciones, fije tasas de tal manera diferenciadas que la resultante permita obtener con respecto a la renta ganada, un impuesto proporcional o progresivo a su conjunto.<sup>937</sup>

También es importante precisar que la regresividad puede estar compensada, como lo afirma Cosciani, por otros impuestos progresivos que compensen la distribución de la renta, especialmente por un impuesto sobre ingreso personal, estructurado para cumplir con el objetivo de redistribuir el ingreso; y dentro del mismo ámbito de la imposición sobre el consumo, por un buen impuesto sobre consumos selectivos.<sup>938</sup>

Esta solución es la que se considera más adecuada desde el punto de vista de eficacia instrumental, debido a que puede ser desarrollada precisamente buscando la óptima eficacia de cada uno de los impuestos en particular.

Por otra parte, Due afirma que "la diferenciación de tipos tiene dos objetivos principales, mejorar la equidad del impuesto y desalentar el consumo de bienes de lujo, ...al diseñar tipos más elevados para que recaiga una carga relativamente mayor sobre los grupos de renta más alta; ... además de que la diferenciación de tipos produce resultados mucho más satisfactorios en los países en vías de desarrollo que en los desarrollados, originándose una menor discriminación con base en las preferencias."<sup>939</sup>

En este sentido, Zavaleta Rodríguez afirma que a través del sistema de tasas diferenciales se busca la equidad en los impuestos al consumo, ya que sólo con tasas reducidas sobre aquellos productos o servicios que inciden sobre las clases o sectores más

<sup>936</sup> Cosciani, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, pp. 160-161.

<sup>937</sup> *Idem.*, p. 162.

<sup>938</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op.cit.*, p. 161.

<sup>939</sup> Due, John F., *op. cit.*, p. 325.

necesitados de la población, donde la capacidad contributiva es más escasa se logra que el tributo sea más equitativo.<sup>940</sup>

Así también, a través de la diferenciación de tasas se puede lograr el equilibrio comercial y el desarrollo económico del país; razón por la que las tasas especiales en zona fronteriza tenga relativa significación desde el punto de vista de la equidad del impuesto, ya que la finalidad de esta tasa especial obedece a razones de equilibrio comercial y competitividad entre los productos de procedencia extranjera, además de que el tratamiento diferencial está destinado a favorecer esencialmente a los productos y comerciantes que operan en esas zonas.<sup>941</sup> De tal suerte que con esta modalidad se busca que el comercio nacional se encuentre en las mismas condiciones del internacional.

En ese tenor, la diferenciación de tasas resulta conveniente siempre y cuando sean las necesarias para lograr la equidad y progresividad del impuesto sin llegar a los extremos; además de que éstas, deberán estar plenamente justificadas y planeadas para evitar los problemas en la redistribución del gravamen.

De ahí que, la situación social y económica del país sea la que determine el sistema de tasas que debe adoptarse, ya que en la mayoría de los países en vías de desarrollo el Estado debe tomar en cuenta el aspecto social e impacto económico que el gravamen puede generar en el gobernado, y no sólo pensar en su efecto recaudatorio.<sup>942</sup>

Por lo tanto, el sistema de diferenciación de tasas que regula la Ley del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país, ha sido incorporado por razones de política social y económica, en virtud de que la marcada desigualdad de clases sociales impide que las actividades y productos sean gravados en igualdad de circunstancias para todos los contribuyentes. Por lo que resulta importante valorar si es más conveniente una fácil administración de impuestos, o bien, una mayor equidad respecto a las clases bajas.

En conclusión, se estima que pese a las constantes críticas hechas por algunos autores al sistema de tasas múltiples, éste resulta ser el más conveniente siempre y cuando se encuentre perfectamente regulado y controlado a efecto de lograr una mayor equidad entre los contribuyentes y evitar así la regresividad del impuesto.

## V. El acreditamiento en otros impuestos federales.

La figura del acreditamiento también ha sido adoptada como mecanismo de determinación de otros impuestos federales, como lo son el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto al activo y el impuesto sustitutivo del crédito al salario; razón por la que en este apartado se estudian dichas mecánicas de acreditamiento con la intención de establecer sus semejanzas y diferencias.

<sup>940</sup> Cfr. Zabaleta Rodríguez, Benjamin, *Trimestre Fiscal*, "Justicia Tributaria e IVA", número 34, año 11, marzo de 1990, p. 177.

<sup>941</sup> *Idem.*, p. 178.

<sup>942</sup> Véase Due, John F., *op. cit.*, p. 326.

Es importante precisar, que en este apartado únicamente se analiza la mecánica de acreditamiento en los impuestos federales señalados en el párrafo anterior, sin llegar a abordar de manera específica cuestiones generales de cada uno de los mencionados impuestos por considerarse fuera del objeto de estudio del presente trabajo.

#### A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es publicada el 30 de diciembre de 1980 para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1981, y su denominación es reminiscencia de los impuestos a las ventas, ya que este tributo no sólo grava la producción, sino que grava todas las etapas de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios.<sup>943</sup>

La finalidad de este impuesto consiste en desincentivar el consumo del tabaco y bebidas embriagantes para evitar enfermedades, además de disminuir gastos de salud; sin embargo, se ha dicho que lo anterior no funciona tratándose de adictos, pero en el caso de menores sí logra su cometido al aumentar el precio del bien, ese es su fin extrafiscal.<sup>944</sup>

Como bien se establece en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y morales que enajenen en territorio nacional o, en su caso, importen de manera definitiva<sup>945</sup> bebidas con contenido alcohólico y cerveza; alcohol y alcohol desnaturalizado; tabacos labrados (cigarros, puros); gasolinas; diesel; aguas mineralizadas; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes; jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.<sup>946</sup>

Se menciona que únicamente durante el ejercicio de 2002, se requería que los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes; así como, los jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, debían utilizar edulcorantes distintos del azúcar de caña, para que su enajenación fuera gravada por éste impuesto.<sup>947</sup> Sin embargo, como tal situación fue declarada inconstitucional, dicha condición fue suprimida a partir de 2003, al igual que lo referente a las aguas gasificadas para quedar como mineralizadas.

<sup>943</sup> Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, conferencia: *Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios 2002*, impartida en la División de Estudios de Posgrado, Facultad de Derecho, UNAM, México, 11 de marzo de 2002.

<sup>944</sup> *Ibidem*.

<sup>945</sup> Cfr. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, ISEF, México, 2004, artículo 1º.

<sup>946</sup> *Idem.*, artículo 2º, fracción I, incisos A)-H).

<sup>947</sup> Véase *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, vigente a partir del 1º de enero de 2002, artículo 2º, fracción I, incisos G) y H).

También están obligadas al pago del IEPS las personas físicas o morales que presten servicios referentes a la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de bebidas alcohólicas, alcohol y alcohol desnaturalizado, tabacos labrados, aguas mineralizadas, refrescos, jarabes, concentrados, entre otros; además de los referidos a telecomunicaciones y conexos.<sup>948</sup>

Con la reforma publicada el 31 de diciembre de 2001 se corrigen problemas relacionados con el esquema aplicable a la producción, envasamiento e importación de bebidas alcohólicas derivadas de los cambios en 1999, además de modificar las tasas aplicables a los cigarros populares y otros tabacos labrados, y la incorporación de un nuevo impuesto referente a las telecomunicaciones.<sup>949</sup>

Sin embargo, con dicha reforma también se generaron algunos problemas para 2002, derivados de la incorporación como objeto de la Ley de la enajenación de aguas gasificadas o minerales, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, etc., que utilizaran edulcorantes distintos del azúcar de caña, con la intención de beneficiar a la industria azucarera.<sup>950</sup>

Lo anterior provocó la reacción de empresas que producen fructosa; por lo que, como solución inmediata a dicho problema, se establece una exención total respecto a los refrescos y aguas gasificadas y mineralizadas mediante el Decreto publicado el 5 de marzo de 2002;<sup>951</sup> situación que posteriormente es declarada inconstitucional y derogada en la Ley a partir de 2003.

Resulta interesante señalar que el impuesto en estudio se basa, en el sistema de diversidad de tasas, mismas que dependen del bien que se enajene o del servicio que se preste; así por ejemplo, se tiene que a las bebidas alcohólicas y cervezas con una graduación de hasta 13.5 G.L. se les aplicará una tasa del 25%, los cigarros se encuentran gravados con una tasa del 110%,<sup>952</sup> mientras que la tasa aplicable en cada mes para la enajenación de gasolinas o diesel será la que resulte para cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios conforme al procedimiento establecido en el artículo 2-A de la LIEPS.

Como se observa, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios abandona el sistema de cuota fija para adoptar un esquema *ad-valorem* muy parecido al del impuesto al valor agregado, para así lograr una mayor equidad en la causación del gravamen.

---

<sup>948</sup> Cfr. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, ISEF, México, 2004, artículo 2°, fracción II.

<sup>949</sup> Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, conferencia: *Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios 2002*, impartida en la División de Estudios de Posgrado, Facultad de Derecho, UNAM, México, 11 de marzo de 2002.

<sup>950</sup> *Ibidem*.

<sup>951</sup> *Ibidem*.

<sup>952</sup> Cfr. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, artículos 2°, 2°-A, 2°-B, 2°-C.



Lo anterior, en virtud de que anteriormente se pagaba una cuota fija por litro en la etapa de producción o envasamiento de las bebidas, provocando graves desviaciones en la carga tributaria, además de inequidades.<sup>953</sup>

La Ley del IEPS define en su artículo 3º, qué debe entenderse por cada uno de los actos o actividades objeto del impuesto, con el fin de evitar posibles confusiones y dejar claramente establecido el significado del bien o servicio que se enajena o presta; lo anterior en atención a que su objeto está dirigido claramente a ciertos bienes de manera muy específica, situación que en el impuesto al valor agregado no sucede por la extensión y diversidad de los bienes y servicios que grava.<sup>954</sup>

En el impuesto especial sobre producción y servicios se adopta como procedimiento de determinación del gravamen, el mecanismo de acreditamiento, al señalar que “los contribuyentes... pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago...”,<sup>955</sup> salvo en los supuestos establecidos por la misma Ley.

Es decir, se regula un acreditamiento limitado a ciertos supuestos, toda vez que la regla general es el “no acreditamiento”, y como excepción la Ley concede el derecho de acreditar el impuesto trasladado de algunos casos muy específicos; contrario a lo establecido en el impuesto al valor agregado, en donde la regla general es el acreditamiento del impuesto trasladado y la excepción es el no acreditamiento en ciertos supuestos.

En el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto a cargo se calculará aplicando a los valores a que se refiere la Ley, la tasa que para cada bien o servicio se establece en dicho ordenamiento;<sup>956</sup> y únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los siguientes bienes.<sup>957</sup>

- a) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
- b) Aguas mineralizadas; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes.
- c) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

De igual forma, únicamente procederá el acreditamiento del impuesto pagado por el propio contribuyente en la importación de los siguientes bienes:<sup>958</sup>

- a) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
- b) Tabacos labrados

<sup>953</sup> Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, conferencia: *Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios 2002*, impartida en la División de Estudios de Posgrado, Facultad de Derecho, UNAM, México, 11 de marzo de 2002.

<sup>954</sup> Véase *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, ISEF, México, 2004, artículo 3º.

<sup>955</sup> *Idem.*, artículo 4º, párrafo primero.

<sup>956</sup> *Idem.*, artículo 1º, segundo párrafo.

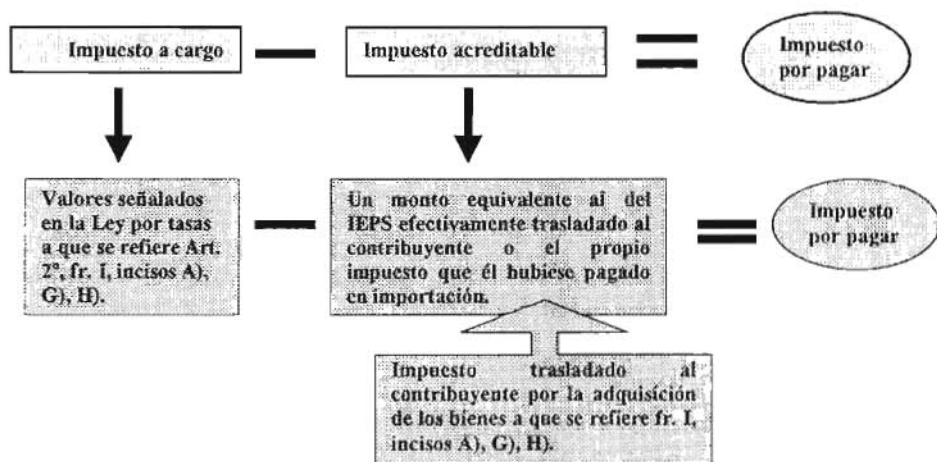
<sup>957</sup> *Idem.*, artículos 4º, segundo párrafo y 2º, fracción I, incisos A), G) y H).

<sup>958</sup> *Idem.*, artículos 4º, segundo párrafo y 2º, fracción I, incisos A), C), D), E), G) y H).

- c) Gasolinas
- d) Diesel
- e) Aguas mineralizadas, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes.
- f) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

En consecuencia, en el IEPS el impuesto acreditable es más específico que en el IVA, ya que en el primer gravamen la Ley determina de manera concreta en que supuestos procede el acreditamiento, siempre y cuando se cumpla con los requisitos que el mismo ordenamiento establece, mientras que en el segundo impuesto, no se señala de manera delimitada que bienes pueden acreditarse, sino que el contribuyente debe determinarlos a través del procedimiento establecido al efecto, lo anterior, en virtud de la gran diversidad de bienes que grava el impuesto al valor agregado

De acuerdo con el artículo 4º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, "el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A), G) y H) del artículo 2º de la misma. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, en el mes que corresponda."<sup>959</sup>



<sup>959</sup> *Idem.*, artículo 4º, tercer párrafo.

Como se puede advertir, el concepto de “impuesto acreditable” que se contempla en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es el mismo que se manejaba en la Ley del Impuesto al Valor Agregado hasta antes de la reforma del año 2000, en el que se modifica el concepto de “impuesto acreditable” y se complica su procedimiento.

Por lo que se puede afirmar, que el concepto de “impuesto acreditable” es muy similar en ambos gravámenes, la diferencia estriba en la especificidad del IEPS y la generalidad del IVA en cuanto a los bienes sujetos a acreditamiento y por supuesto, en la complejidad del procedimiento en cuanto a la forma respecto a este último gravamen.

La interpretación que al respecto puede darse, radica en que el impuesto especial sobre producción y servicios, como impuesto indirecto, era lógico que se aplicara un mecanismo de acreditamiento similar al del impuesto al valor agregado adaptado a sus propias características.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece como requisitos para que el impuesto sea acreditable los siguientes:<sup>960</sup>

- I. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, en los términos de la Ley y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto.
- II. Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados.
- III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción II del artículo 19 de esta Ley.
- IV. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupados en cada uno de los incisos a que se refiere la fracción I del artículo 2º de la Ley. En el caso de la cerveza y de las bebidas refrescantes, éstas se considerarán cada una como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido alcohólico.
- V. Que el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

El mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es menos complejo que la mecánica que establece la LIVA, ya que sólo pueden acreditar el impuesto quienes lo causen y siempre y cuando se trate de bienes por los que se deba pagar el tributo; asimismo, los bienes no deben haber sufrido ninguna modificación, además de tratarse de bienes de la misma clase, lo que constituye la principal diferencia con el impuesto al valor agregado; ya que en este último impuesto, el acreditamiento de bienes es indistinto al tipo de bien de que se trate siempre y cuando sean acreditables, aunque sean diferentes entre ellos.

<sup>960</sup> *Idem.*, artículo 4º, cuarto párrafo.

De igual forma, el procedimiento en el IEPS resulta mucho más sencillo debido a la simplicidad de su mecánica y a la regulación específica de los bienes sujetos a acreditamiento, a diferencia del IVA que complica su mecanismo a través de una serie de reglas, factores e identificación de los bienes, que en el impuesto en estudio no se presentan.

Otro de los requisitos del IEPS es que “no procederá el acreditamiento... cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien o por la prestación del servicio por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto”.<sup>961</sup>

En este supuesto es necesario tener la calidad de contribuyente del impuesto especial sobre producción y servicios para poder acreditar el impuesto trasladado o pagado en importación, por lo tanto, quienes no tengan la calidad de productores, distribuidores o comercializadores del producto, o se trate del consumidor final, carecen del derecho a acreditar.

Es importante precisar que la LIEPS define como traslado del impuesto “el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación”.<sup>962</sup> El concepto de “impuesto trasladado” que regula la LIEPS es igual al que se establece en la LIVA, ello en virtud de que ambos son impuestos indirectos por lo que los elementos generales no cambian, sólo se adecuan al objeto de cada impuesto.

Con la reforma de 2002, se incorpora la pérdida del derecho de acreditamiento al establecer que “cuando el contribuyente no acredite el impuesto que le fue trasladado en los términos de este artículo contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos meses siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo acreditado”.<sup>963</sup>

De acuerdo con el artículo 6° de la LIEPS vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, el contribuyente podía acreditar el saldo a favor que le resultara contra el impuesto a su cargo que le correspondiera en los pagos provisionales siguientes hasta agotarlos, o bien, hasta que solicitara su devolución, salvo los saldos que resultaran a favor de éste en la última declaración de pago provisional de ejercicio, en cuyo caso no podía acreditarse en declaraciones posteriores, por lo que no se perdía el derecho a acreditar siempre y cuando se tratara del ejercicio en declaración.<sup>964</sup>

<sup>961</sup> *Idem.*, artículo 4°, quinto párrafo.

<sup>962</sup> *Idem.*, artículo 4°, sexto párrafo.

<sup>963</sup> *Idem.*, artículo 4°, penúltimo párrafo.

<sup>964</sup> Véase *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, vigente a partir del 1° de enero de 2001, artículo 6°.

Sin embargo, de acuerdo con la Ley vigente, el contribuyente sólo cuenta con dos meses para efectuar el acreditamiento de lo contrario perderá este derecho; situación que se propuso en las discusiones del proyecto de reforma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 2002, al señalar de manera expresa que “cuando los contribuyentes que en el período de dos meses inmediato posterior al mes en que efectivamente hubieren pagado el impuesto acreditable, no lo acrediten contra el impuesto a su cargo, pudiéndolo haber hecho, perderán el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudieron haberlo acreditado y no lo hicieron”.<sup>965</sup>

Lo anterior, por circunstancias políticas no llegó a aprobarse como sucedió en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en la que actualmente se encuentra regulada dicha situación, mientras que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se continúa con el derecho a acreditar el impuesto durante los meses siguientes hasta agotar el saldo a favor o cuando se solicite la devolución correspondiente, sin limitar el derecho de acreditamiento a un tiempo determinado.

Al igual que en el IVA, en el IEPS el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este último impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades mercantiles.<sup>966</sup>

El cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios es mensual y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes,<sup>967</sup> en el que se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación; inclusive, cuando el pago del IEPS se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin considerar que el bien se importe de manera ocasional.<sup>968</sup>

Los pagos mensuales se realizarán en los términos que al efecto se establezcan en esta Ley y tendrán el carácter de definitivos; dicho pago se determinará, a través de la diferencia que resulte de restar a la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda a las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate por la enajenación de bienes o la prestación de servicios gravados por la Ley, el impuesto pagado en el mismo mes por la importación de dichos bienes, así como el impuesto que resulte acreditable en el mes de que se trate.<sup>969</sup>

Al igual que en el impuesto al valor agregado, con la reforma del 2002 se incorpora en el impuesto especial sobre producción y servicios, el sistema de flujo de efectivo, al establecer que en la enajenación de bienes el impuesto se causa al momento en que realmente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de lo efectivamente cobrado. Cuando las contraprestaciones se cobren parcialmente, el impuesto se calculará aplicando a

<sup>965</sup> Internet, página electrónica de la SHCP, *Proyecto de Reforma Fiscal Integral para 2002*, artículo tercero transitorio: “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, artículo 8°.

<sup>966</sup> *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, ISEF, México, 2004, artículo 4°, último párrafo.

<sup>967</sup> *Idem.*, artículo 5°, primer párrafo.

<sup>968</sup> *Idem.*, artículos 15 y 16.

<sup>969</sup> *Idem.*, artículo 5°, segundo párrafo.

la parte de la contraprestación efectivamente percibida, la tasa que corresponde en términos del artículo 2º de esta Ley.<sup>970</sup>

La figura de la retención también es regulada por la Ley del IEPS, al señalar que "los fabricantes, productores, envasadores o importadores, que a través de comisionistas, mediadores, agentes, representantes, corredores, consignatarios o distribuidores, enajenen los bienes a que se refieren los incisos A), B), C), G) y H) de la fracción I del artículo 2º de esta Ley, estarán obligados a retener el impuesto sobre la contraprestación que a éstos corresponda y enterarlo mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas...".<sup>971</sup>

Asimismo establece, que cuando las contraprestaciones se incluyan en el valor de la enajenación por las que se pague el impuesto especial sobre producción y servicios, no se efectuará la retención y no se considerarán contribuyentes de este impuesto por dichas actividades; y si el contribuyente únicamente realiza dichas actividades y les sea retenido el impuesto sobre las contraprestaciones que le corresponda, no tendrán obligación de presentar declaraciones de pago mensual.<sup>972</sup>

En consecuencia, el impuesto especial sobre producción y servicios, como impuesto indirecto que es, conserva una naturaleza afín a la del impuesto al valor agregado al regular un mecanismo de acreditamiento similar; además de regular los mismos elementos generales, sólo que adecuados al objeto del IEPS que es mucho más específico.

## **B. Impuesto al Activo.**

El impuesto al activo es "el impuesto mínimo que deben pagar tanto las personas morales como las personas físicas por el valor neto de los activos con que cuenten para el desarrollo de sus actividades empresariales, y de arrendamiento en otros casos. Se dice que es mínimo porque está íntimamente relacionado con el impuesto sobre la renta, en virtud de que éste es acreditable contra el impuesto al activo...".<sup>973</sup>

Cuando el impuesto sobre la renta sea mayor que el impuesto al activo no se causará este último; y a la inversa, si el impuesto al activo es mayor, se convertirá en el mínimo a pagar, no obstante que la mecánica de acreditamiento puede generar la posibilidad de recuperación del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores.<sup>974</sup>

Están obligadas al pago del impuesto al activo:

<sup>970</sup> *Idem.*, artículo 10.

<sup>971</sup> *Idem.*, artículo 5º-A, primer párrafo.

<sup>972</sup> *Idem.*, artículo 5º-A, primer y segundo párrafos.

<sup>973</sup> Pérez Chávez, José y otros, *op. cit.*, p. 453.

<sup>974</sup> *Ibidem.*

- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación.
- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a dicho establecimiento.
- Las personas distintas a las mencionadas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los antes mencionados, pero sólo por esos bienes.
- Los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.
- Las empresas que componen el sistema financiero por su activo no afecto a su intermediación financiera.<sup>975</sup>

Para mayor claridad, es necesario precisar que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, son actividades empresariales las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas; por lo que, se considera empresa a la persona física o moral que realice las actividades mencionadas, ya sea directamente, a través de fideicomiso, o por conducto de terceros; y por establecimiento debe entenderse cualquier lugar de negocios en que se desarrollen parcial o totalmente las actividades en comento.<sup>976</sup>

Se considera establecimiento permanente, cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes como lo son, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación, extracción o explotación de recursos naturales.<sup>977</sup>

Una vez que se ha determinado quiénes están obligados al pago del impuesto al activo, resulta interesante señalar quiénes no están obligados al pago de este impuesto, y lo son las siguientes personas:<sup>978</sup>

- Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes cuando hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece que el impuesto se pagará mediante recaudación que podrá efectuar la persona física o moral que les enajene las mercancías con las que desarrollan su actividad empresarial a petición del mismo contribuyente.<sup>979</sup>
- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes.

<sup>975</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Activo*, ISEF, México, 2003, artículo 1º.

<sup>976</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 16.

<sup>977</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003, artículo 2º, párrafo primero.

<sup>978</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Activo*, ISEF, México, 2003, artículo 6º.

<sup>979</sup> Cfr. *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003, artículo 137-C.

- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente por dichos bienes.
- Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley Federal de Educación.
- En el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años.

De conformidad con el artículo 7° de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes gravados con este impuesto, están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, respectivamente.<sup>980</sup>

La Ley también establece que "el pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad."<sup>981</sup>

Asimismo, se señala que "el impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto."<sup>982</sup>

Es conveniente precisar, que por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.<sup>983</sup>

La Ley del Impuesto al Activo también establece que los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo por el mismo período y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el ISR.<sup>984</sup>

Con la intención de puntualizar la determinación del pago provisional mensual en el impuesto al activo, dicho procedimiento se expone a través del siguiente esquema, el cual establece dos supuestos:

<sup>980</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Activo*, ISEF, México, 2003, artículo 7.

<sup>981</sup> *Idem.*, artículo 7, tercer párrafo.

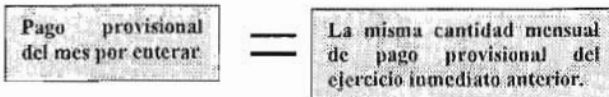
<sup>982</sup> *Idem.*, artículo 7, cuarto párrafo.

<sup>983</sup> *Idem.*, artículo 7, sexto párrafo.

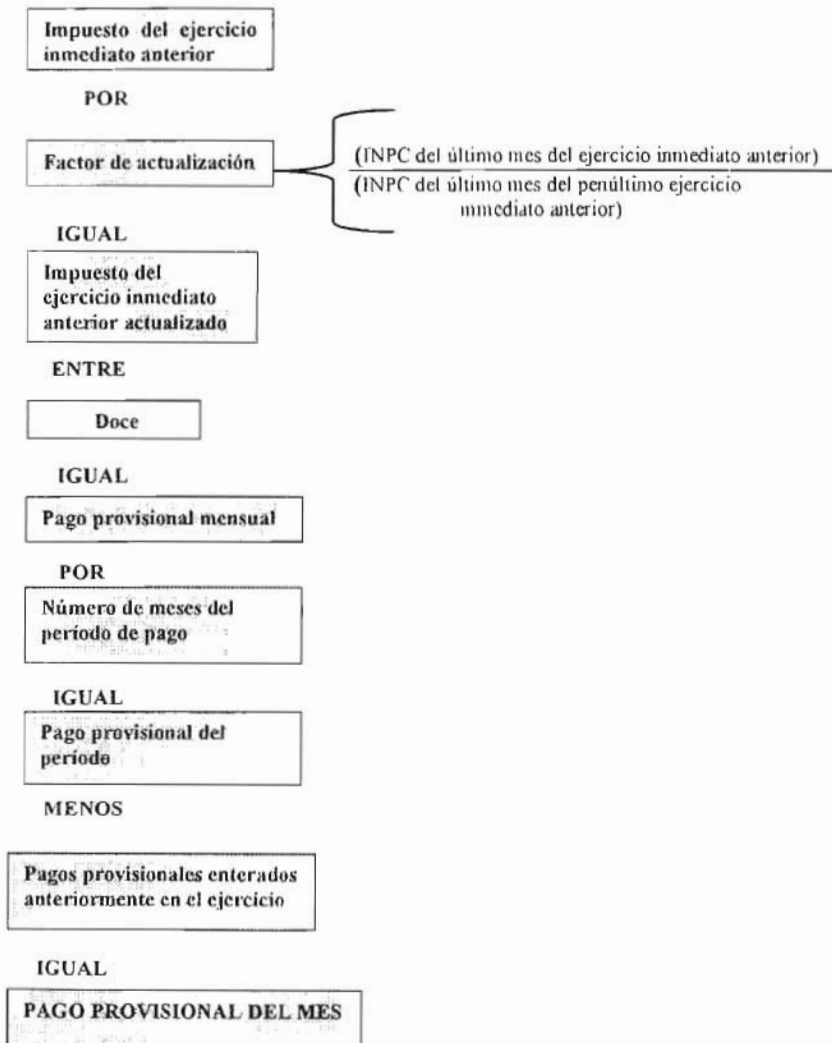
<sup>984</sup> *Idem.*, artículo 7, quinto párrafo.



1 Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración de ese mismo ejercicio



2. Por los meses posteriores a la presentación de la declaración del ejercicio anterior



Lo anterior se ejemplifica de la siguiente manera:

**1. Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración de ese mismo ejercicio**

Cantidad de pago provisional mensual efectuado en el ejercicio inmediato anterior	\$400.00
<b>Pago provisional del mes por enterar</b>	<b>\$400.00</b>

**2. Por los meses posteriores a la presentación de la declaración del ejercicio anterior**

	Impuesto del ejercicio inmediato anterior (enero a diciembre 2003)	5,750	
(*)	Factor de actualización	1.0440	INPC diciembre 2003 INPC diciembre 2002
(=)	Impuesto de ejercicio inmediato anterior actualizado	6,003	$5,750 \times 1.0440$
(/)	12	12	236,8960
(=)	Pago provisional mensual para el ejercicio fiscal de 2004	500	
(*)	Número de meses del periodo de pago (supuesto)	4	
(=)	Pago provisional del periodo	2,000	
(-)	Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio	1,500	
(=)	<b>PAGO PROVISIONAL POR ENTERAR</b>	<b>500</b>	

De acuerdo con el artículo 8°-A de la Ley del Impuesto al Activo, a los pagos provisionales mensuales así determinados, les serán acreditables los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, que en caso de ser superior a los del impuesto al activo implicará que no se pague este último.<sup>985</sup> En este supuesto las personas morales tienen la opción de comparar el pago provisional del impuesto al activo, contra el pago provisional del impuesto sobre la renta y declarar la cantidad que resulte mayor, conforme a la mecánica que se indica en el artículo 7°-A de la Ley del Impuesto al Activo.<sup>986</sup>

Derivado de lo anterior, cuando el impuesto al activo resulte ser menor que el ISR, el contribuyente podrá acreditar contra los pagos provisionales del impuesto al activo, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo causados.<sup>987</sup>

<sup>985</sup> *Idem.*, artículo 8-A.

<sup>986</sup> *Idem.*, artículo 7°-A.

<sup>987</sup> *Idem.*, artículos 8-A y 7-A, en relación con artículo 9°, segundo párrafo.

Dado el mecanismo de acumulación que resulta de multiplicar el pago mensual por el número de meses al que corresponda éste, como efecto, a partir del mes en que se realice el primer pago con datos de la declaración del ejercicio inmediato anterior, se ajustarán los pagos efectuados antes de presentar la declaración.<sup>988</sup>

Una vez que se ha estudiado la determinación del impuesto al activo en los pagos provisionales, resulta imprescindible abordar la determinación del impuesto del ejercicio fiscal; que de acuerdo con la Ley, en el impuesto al activo el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8%. El valor del activo se calculará sumando los promedios de los activos conforme al siguiente procedimiento:<sup>989</sup>

- a) Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros (inversiones en títulos de crédito, cuentas y documentos por cobrar, intereses devengados a favor y no cobrados) correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses; tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de la misma. El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará mediante "...la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio...".<sup>990</sup>
- b) Tratándose de activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en términos del artículo 3º de esta Ley, su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio de ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquéllos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 37 y 43 de la LISR.<sup>991</sup>

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios. En el caso de activos fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata, se considerará como saldo por deducir el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción.<sup>992</sup>

- c) El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado conforme al artículo 3º de esta Ley, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en

<sup>988</sup> *Idem.*, artículo 7º-B.

<sup>989</sup> *Idem.*, artículo 2º.

<sup>990</sup> Véase *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003, artículo 46, fracción I, segundo párrafo.

<sup>991</sup> *Idem.*, artículos 37 y 43.

<sup>992</sup> *Idem.*, artículos 31, fracción XXI, 39, 40 y 41, 220, fracción III.

que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.<sup>993</sup>

- d) Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que haya adoptado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.<sup>994</sup>

Una vez determinado el valor del activo, “los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables... no son deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación...”<sup>995</sup>

Asimismo, los contribuyentes deducirán el valor promedio de las deudas en el ejercicio de que se trate y dicho promedio se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprenda el ejercicio; los promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.<sup>996</sup>

Es necesario señalar que “las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año; cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor”.<sup>997</sup>

Tratándose de “...empresas que componen el sistema financiero considerarán como activo no afecto a su intermediación financiera a los activos fijos, terrenos y cargos diferidos que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable y no se incluirán los activos que por disposición legal no pueden conservar en propiedad, por lo que sólo podrán deducir del valor del activo las deudas contratadas para la adquisición de los activos mencionados...”<sup>998</sup>

Respecto a la declaración del ejercicio se tiene, que tanto las personas físicas como morales obligadas a pagar el impuesto al activo deberán presentar conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, la declaración donde se determine el impuesto al activo del ejercicio.<sup>999</sup>

<sup>993</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Activo*, ISEF, México, 2003, artículo 2° fracción III.

<sup>994</sup> *Idem.*, artículo 2°, fracción IV.

<sup>995</sup> *Idem.*, artículo 5°, primer y segundo párrafos.

<sup>996</sup> *Idem.*, tercer párrafo.

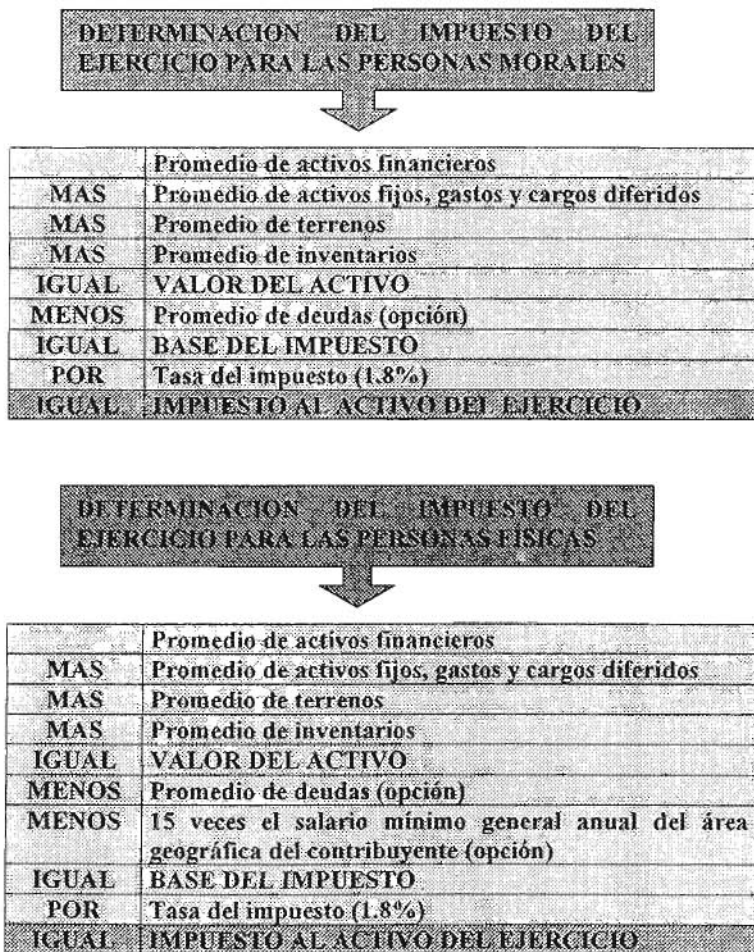
<sup>997</sup> *Idem.*, último párrafo.

<sup>998</sup> *Idem.*, artículo 5°-B.

<sup>999</sup> *Idem.*, artículo 8°, primer párrafo.

Las personas morales deberán presentar la declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine, mientras que las personas físicas deberán de presentarla durante el periodo comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se haga la declaración.<sup>1000</sup>

Con la intención de precisar la determinación del impuesto al activo del ejercicio, se considera propio detallar dicho procedimiento a través del siguiente esquema:



<sup>1000</sup> *Idem.*, segundo párrafo

Lo anterior se puede ejemplificar de la siguiente manera:

		Personas Morales	Personas Físicas
	Promedio de activos financieros	3,278	3,278
(+)	Promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos	1,760	1,760
(+)	Promedio de terrenos	2,420	2,420
(+)	Promedio de inventarios	632	632
(=)	<b>VALOR DEL ACTIVO</b>	<b>8,090</b>	<b>8,090</b>
(-)	Promedio de deudas (opción)	1,573	1,573
(-)	15 veces el salario mínimo general anual del área geográfica del contribuyente (opción)		605
(=)	<b>BASE DEL IMPUESTO</b>	<b>6,517</b>	<b>5,912</b>
(*)	Tasa del impuesto (1.8%)	1.8%	1.8%
(=)	<b>IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO</b>	<b>117</b>	<b>106</b>

Al impuesto al activo así determinado, le será acreditable el impuesto sobre la renta del ejercicio, que en caso de ser superior al primero implicará que no se pague este último impuesto; adicionalmente, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores, entre el ISR y el IMPAC causados, siempre y cuando éste último sea menor y bajo las condiciones que establece la Ley del Impuesto al Activo.

Las personas morales podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, los pagos provisionales y el ajuste anual por inflación efectivamente enterados conforme al procedimiento establecido en los artículos 7º-A y 7º-B de la Ley del Impuesto al Activo; sin embargo, en los casos en que los pagos provisionales y dichos ajustes sean acreditados conforme a lo mencionado, excedan al impuesto sobre la renta del ejercicio, entonces la diferencia se considerará ISR pagado en exceso<sup>1001</sup> y se estará a lo siguiente:<sup>1002</sup>

- Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo.
- Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al ISR causado, el IMPAC causado; siempre y cuando este último, sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos, el ISR causado en cada uno de los tres ejercicios causados deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución de los diez ejercicios inmediatos anteriores a que da derecho la Ley del Impuesto al Activo.

<sup>1001</sup> *Idem.*, artículo 8º-A, párrafo segundo.

<sup>1002</sup> *Idem.*, artículo 9º, primer y segundo párrafos.

- c) Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento contra los pagos provisionales del impuesto al activo

Lo anterior puede ejemplificarse de la siguiente manera:

- 1 Caso en el que no existe impuesto sobre la renta.

Concepto	Impuesto sobre la renta	Impuesto al activo
Base	(20,000 00)	1'000,000 00
Impuesto	0 00	18,000 00
ISR acreditado contra impuesto al activo		0 00
<b>Impuesto a enterar a la autoridad</b>	0.00	18,000 00

- 2 Caso en el que el impuesto sobre la renta es menor al impuesto al activo:

Concepto	Impuesto sobre la renta	Impuesto al activo
Base	50,000 00	1'000,000 00
Impuesto	16,000.00	18,000.00
ISR acreditado contra impuesto al activo		16,000 00
<b>Impuesto a enterar a la autoridad</b>	16,000 00	2,000 00

3. Caso en el que el impuesto sobre la renta es mayor al impuesto al activo

Concepto	Impuesto sobre la renta	Impuesto al activo
Base	100,000 00	1'000,000 00
Impuesto	32,000 00	18,000 00
ISR acreditado contra impuesto al activo		18,000.00
<b>Impuesto a enterar a la autoridad</b>	32,000.00	0 00

Es importante precisar que el impuesto al activo a pagar “será el impuesto que resulte después de los acreditamientos a que se refieren los párrafos anteriores...”,<sup>1003</sup> y el impuesto sobre la renta por acreditar será el efectivamente pagado.<sup>1004</sup> Al igual que en el impuesto al valor agregado, en el impuesto al activo también se contempla el sistema de flujo de efectivo al establecer que el impuesto sobre la renta que se pretenda acreditar será el que realmente se haya pagado.

Ahora bien, otra forma de acreditar el impuesto se presenta “cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en términos... de lo anterior, exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución... referida en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.”<sup>1005</sup>

<sup>1003</sup> *Idem.*, artículo 9º, tercer párrafo.

<sup>1004</sup> *Idem.*, artículo 9º, quinto párrafo.

<sup>1005</sup> *Idem.*, artículo 9º, cuarto párrafo.

El ejemplo respecto a la devolución es el siguiente:

Concepto	Impuesto sobre la renta	Impuesto al activo
Base	50,000.00	1'000,000 00
Impuesto	16,000.00	18,000.00
ISR acreditado contra impuesto al activo		16,000.00
Diferencia a cargo	16,000.00	2,000.00
Pagos provisionales	(19,000.00)	(1,000.00)
Impuesto pendiente de pago		1,000 00
ISR pagado en exceso por el que se podría solicitar devolución	(3,000.00)	2,000 00
ISR pagado en exceso que se considera pago de impuesto al activo	1,000 00	(1,000.00)
Impuesto al activo pendiente de pago		0 00
<b>ISR pagado en exceso por el que procede devolución</b>	<b>2,000.00</b>	

Las diferencias del ISR que resulten conforme al procedimiento descrito y el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponde el pago del impuesto sobre la renta o el impuesto al activo, respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 9º de la Ley, o del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo, según se trate.<sup>1006</sup>

$$\begin{array}{c} \text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} \end{array} = \frac{\begin{array}{c} \text{INPC del sexto mes del ejercicio por el que se efectúa el acreditamiento} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{INPC del sexto mes del ejercicio al que corresponde el pago de ISR} \end{array}} = \frac{\begin{array}{c} \text{INPC JUNIO 2004} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{INPC JUNIO 2003} \end{array}}$$

Los casos en que los contribuyentes del impuesto al activo no podrá solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso serán:

- Cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al ISR, en cuyo caso se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio hasta por el monto que resulte a su cargo.<sup>1007</sup>

<sup>1006</sup> *Idem.*, artículo 9º, sexto párrafo.

<sup>1007</sup> *Idem.*, artículo 9º, séptimo párrafo, fracción I.



- Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo respecto a los diez ejercicios inmediatos anteriores, en cuyo caso, el ISR pagado en exceso será considerado como impuesto al activo.<sup>1008</sup>

Finalmente, cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho de acreditarlo en ejercicios posteriores. Asimismo, cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.<sup>1009</sup>

Conforme a lo antes expuesto, las cantidades del impuesto sobre la renta de los contribuyentes que a su vez causen el impuesto al activo, y que pueden ser acreditadas contra este último impuesto son:

- Los pagos provisionales del ISR (Artículo 9º de la Ley del IA)
- Los pagos provisionales conjuntos del ISR e IA, cuando las personas morales hayan optado por realizar de manera conjunta el cálculo de los citados pagos provisionales (Artículo 7-A de la Ley del IA)
- El ISR del ejercicio (Artículo 9 de la Ley del IA)
- Los pagos provisionales del IA efectivamente enterados, dentro de éstos no quedan incluidos los que se realicen mediante acreditamiento de los pagos provisionales del ISR (Artículo 7 de la Ley del IA)
- El exceso del ISR sobre el IA causado, correspondiente a los tres ejercicios inmediatos anteriores (Artículo 9 de la Ley del IA)
- Respecto al ISR pagado en el extranjero por sociedades residentes en el extranjero, lo podrán acreditar las personas morales que tengan dentro de su activo, acciones emitidas por dichas sociedades (Artículo 9 de la Ley del IA)
- El ISR que retengan las sociedades cooperativas de producción o sociedades o asociaciones civiles por los anticipos o rendimientos que distribuyan a sus miembros (Artículo 11 de la Ley del IA)

Como se observa, el mecanismo de acreditamiento en el impuesto al activo depende totalmente del impuesto sobre la renta; lo que resulta conveniente para los contribuyentes que causan ambos impuestos, en virtud de que con ello se evita un exceso en el pago de dos impuestos de la misma esencia.

Derivado de lo anterior, se concluye que mientras que en IVA y en el IEPS el acreditamiento se refiere a la mecánica de determinación de dicho impuesto; en el IMPAC, en realidad se trata de una compensación<sup>1010</sup> y no del acreditamiento como sistema de determinación de un gravamen, toda vez que se refiere al acreditamiento entre dos impuestos con regulación independiente, aunque de la misma naturaleza por tratarse de impuestos directos.

<sup>1008</sup> *Idem.*, fracción II.

<sup>1009</sup> *Idem.*, octavo y noveno párrafos.

<sup>1010</sup> Véase *Código Fiscal de la Federación*, artículo 23.

### C. Impuesto sustitutivo del crédito al salario.

A partir del 1° de enero de 2002 se estableció en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001, un nuevo impuesto denominado “impuesto sustitutivo del crédito al salario”, a cargo de las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.<sup>1011</sup>

No obstante, este gravamen fue declarado inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar que dicho impuesto violaba la garantía de proporcionalidad tributaria al sustentar que la capacidad económica del contribuyente se ve afectada al causar el impuesto sustitutivo por no estar en función de su propia capacidad contributiva, sino de elementos ajenos a ella, como lo es el crédito al salario correspondiente a los trabajadores; el que a su vez, está directamente relacionado con el sueldo pagado.<sup>1012</sup>

Posteriormente, el 30 de diciembre de 2002 el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta es reformado, para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 2003, al incrementar la tasa del 3% al 4%.<sup>1013</sup>

Sin embargo, el impuesto sustitutivo del crédito al salario vigente para 2003, también es declarado inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte del Justicia de la Nación, cuando en sesión pública del 28 de octubre de 2003 aprueba la tesis de jurisprudencia relativa a las disposiciones que regulan este gravamen por violentar el principio de proporcionalidad tributaria.<sup>1014</sup>

A pesar de lo anterior, en el presente apartado se analiza la figura del “acreditamiento” en el impuesto sustitutivo del crédito al salario, con la intención de determinar la naturaleza que el legislador le otorgó al acreditamiento respecto de este tributo al entrar en vigor, así como su diferencia con el acreditamiento en la Ley del Impuesto al valor Agregado.

En ese tenor, resulta importante señalar, que están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario, las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.<sup>1015</sup>

<sup>1011</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 2001, artículo tercero transitorio, apartado único, párrafo tercero.

<sup>1012</sup> Véase tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>1013</sup> Véase *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003, párrafo tercero.

<sup>1014</sup> Véase tesis de jurisprudencia número 57/2003, 58/2003 y 59/2003, emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>1015</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, vigente en 2002 y 2003, artículo tercero transitorio, apartado único, párrafo tercero.

Los contribuyentes que causen este impuesto, podrán optar por no pagar dicho impuesto siempre y cuando no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.<sup>1016</sup>

De lo que se desprende, que existe una estrecha relación entre el crédito al salario y su impuesto sustitutivo, razón por la que en este apartado se analiza de manera muy somera lo referente al “crédito al salario” en el impuesto sobre la renta, con la intención de lograr comprender el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Dentro de las disposiciones fiscales vigentes no existe una definición de crédito al salario; sin embargo, se ha llegado a afirmar que “...es un crédito fiscal que se disminuye del impuesto subsidiado (impuesto-subsidio acreditable) de los trabajadores.”<sup>1017</sup>

Sólo los trabajadores tienen derecho al crédito al salario y éste será mayor o menor en función de los ingresos que obtengan éstos; de tal suerte que, cuando el trabajador perciba ingresos pequeños resultará un crédito al salario por entregarle a éste, y cuando el trabajador obtenga ingresos medios o altos se aplicará el crédito al salario para determinar el ISR por retener pero no resultará crédito al salario por entregar al trabajador.<sup>1018</sup>

Es importante precisar, que los contribuyentes obligados a efectuar el pago del crédito al salario son los empleadores que efectúen pagos por sueldos y salarios a trabajadores con ingresos pequeños, mismos que pueden tributar en cualquiera de los siguientes regímenes fiscales:<sup>1019</sup>

- Régimen general de la Ley del ISR
- Régimen simplificado
- Régimen de las personas morales con fines no lucrativos
- Régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales
- Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales
- Régimen de pequeños contribuyentes
- Régimen de las personas físicas que obtienen ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles

Contrario a lo anterior, los contribuyentes que tienen derecho al crédito al salario son:

- a) Quienes perciban ingresos por salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, excepto por las prestaciones que perciban como consecuencia de la terminación de la relación laboral, esta afirmación se deriva del sexto párrafo del artículo 113 de la LISR vigente en 2002, al referirse exclusivamente al salario ordinario; y

<sup>1016</sup> *Ley del Impuesto sobre la Renta*; publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 2001, artículo tercero transitorio, apartado único, séptimo párrafo.

<sup>1017</sup> Pérez Chávez, José y otros, *Guía práctica para la correcta aplicación del crédito al salario y de su impuesto sustitutivo*, Tax Editores Unidos, S.A., de C.V., México, 2002, p. 9.

<sup>1018</sup> *Ibidem*.

<sup>1019</sup> *Idem.*, p. 10.

- b) Los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, por las remuneraciones y demás prestaciones que obtengan aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.<sup>1020</sup>

De la interpretación del primer párrafo del artículo 115 de la Ley del ISR que textualmente establece: “las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de esta Ley, salvo en el caso del cuarto párrafo siguiente a la tarifa del artículo 113 de la misma, calcularán el impuesto en términos de este último artículo aplicando el crédito al salario mensual que resulte...”;<sup>1021</sup> se desprende, que el crédito al salario no se aplica a los ingresos asimilados que obtengan los contribuyentes que se citan a continuación:

- Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- Los honorarios que perciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios que obtengan los administradores, comisarios y gerentes generales.
- Los honorarios que perciban las personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario.
- Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, que opten por asimilarlos a salarios.
- Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, que opten por asimilarlos a salarios.
- Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación.<sup>1022</sup>

Como se observa, el impuesto en estudio es aplicable a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, como lo son los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral; además de “las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.”<sup>1023</sup>

En atención al procedimiento de determinación del crédito al salario por entregar a un trabajador, es importante precisar que el contribuyente tiene la obligación de calcular el impuesto sobre la renta con base en las retenciones efectuadas, además de determinar el subsidio que concede la Ley, y finalmente, el crédito al salario por devolver; razón por la que a continuación se analizan los procedimientos mencionados.

<sup>1020</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002, artículos 110 y 115, primer párrafo.

<sup>1021</sup> *Idem.*, artículo 115, primer párrafo.

<sup>1022</sup> *Idem.*, artículo 110.

<sup>1023</sup> *Idem.*, artículo 110, fracción I.

Derivado de lo antes expuesto, se señala que quienes hagan pagos por la prestación de un servicio personal subordinado, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, y no se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.<sup>1024</sup>

En ese sentido, la retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la tarifa contenida en el inciso a) de la fracción LXXXVII del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2002; de tal suerte, que los retenedores podrán acreditar contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, el subsidio que la Ley les concede.<sup>1025</sup>

La Ley establece que los contribuyentes en comento gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo, y este subsidio se calculará considerando tanto el ingreso como el impuesto determinado conforme a la tarifa señalada en el párrafo anterior, y a ambos conceptos se les aplicará la tabla contenida en el artículo 114 de la LISR.<sup>1026</sup>

Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que deriva de los ingresos, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla en comento, disminuido con el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por dichos conceptos.<sup>1027</sup>

La proporción mencionada, será calculada para todos los trabajadores del empleador, dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto; es necesario señalar, que cuando la proporción determinada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio.<sup>1028</sup>

Respecto al crédito al salario, la LISR establece que los contribuyentes que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, calcularán el impuesto con la aplicación del crédito al salario mensual.<sup>1029</sup>

Los retenedores de los pagos a los contribuyentes mencionados en el párrafo anterior, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo de los mismos, una vez disminuido con el monto del subsidio que resulte por el mes de calendario de que se trate, el crédito al salario mensual; mismo que se determinará al aplicar a la base gravable, la tabla contenida en el artículo 115 de la LISR.<sup>1030</sup>

---

<sup>1024</sup> *Idem.*, artículo 113, primer párrafo.

<sup>1025</sup> *Idem.*, segundo párrafo.

<sup>1026</sup> *Idem.*, artículo 114.

<sup>1027</sup> *Idem.*, tercer párrafo.

<sup>1028</sup> *Ibidem.*

<sup>1029</sup> *Idem.*, artículo 115, primer párrafo.

<sup>1030</sup> *Idem.*, segundo párrafo.

Es necesario establecer, que en los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente, disminuido con el subsidio que resulte aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar a éste la diferencia que se obtenga; asimismo, el retenedor podrá disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes en comento.<sup>1031</sup>

Las personas obligadas a efectuar retenciones, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados, y lo hará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, la tarifa a que se refiere el artículo 177 de la LISR; dicho impuesto, será disminuido con el subsidio que en su caso resulte de acuerdo con el artículo 178 de la LISR y con el crédito al salario anual que se obtenga de aplicar la tabla contenida en el artículo 116 de la misma.<sup>1032</sup>

En caso de que el crédito al salario anual exceda del impuesto disminuido con el subsidio acreditable, el retenedor deberá entregar al contribuyente el monto que resulte, de disminuir al excedente que se obtenga, la suma de las cantidades que éste haya recibido por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto; siempre y cuando, la suma referida sea menor.<sup>1033</sup>

Por lo tanto, se considera como impuesto a cargo del contribuyente, el monto que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que haya recibido por concepto del crédito al salario mensual correspondientes a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto, el excedente que se obtenga, siempre que dicho excedente sea menor.<sup>1034</sup>

Las diferencias que resulten a cargo del trabajador, deberán enterarse a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate; pero si resulta saldo a favor del trabajador, este saldo deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre a cargo de éste, y las retenciones sucesivas a más tardar dentro del año de calendario posterior. Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador, o sólo se pueda hacer en forma parcial, éste podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas.<sup>1035</sup>

Lo anterior se detalla gráficamente de la siguiente manera:

DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO AL SALARIO	
	Base gravable (salario y demás prestaciones gravables)
(♥)	Aplicación de la tabla del artículo 115 LISR
(=)	Crédito al salario

<sup>1031</sup> *Idem.*, tercer párrafo.

<sup>1032</sup> *Idem.*, artículo 116.

<sup>1033</sup> *Idem.*, fracción II, inciso a).

<sup>1034</sup> *Idem.*, fracción II, inciso b).

<sup>1035</sup> *Idem.*, artículo 116, cuarto párrafo.

DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO AL SALARIO POR ENTREGAR A LOS TRABAJADORES	
	Impuesto a cargo
(-)	Subsidio acreditable
(=)	ISR subsidiado
(-)	Crédito al salario
(=)	Crédito al salario por entregar a los trabajadores (cuando el resultado es negativo)

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ANUAL	
	Base gravable (salario y demás prestaciones gravables)
(*)	Aplicación de la tarifa del art. 2º transt., fr. LXXXVIII, a)
(=)	Impuesto del ejercicio
(-)	Subsidio acreditable, según tabla del artículo 178 LISR
(=)	Impuesto del ejercicio subsidiado
(-)	Crédito al salario anual, según tabla del artículo 116 LISR
(=)	Diferencia a cargo o a favor del ejercicio
(-)	Retenciones efectuadas en el año
(=)	Saldo del ejercicio a cargo o a favor

Una vez analizada la forma de determinar el "crédito al salario", resulta interesante estudiar su "impuesto sustitutivo", que como se menciona anteriormente, a partir del 1º de enero de 2002 se obliga al pago de este impuesto a las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

De igual forma, estará obligado al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario, el conjunto de personas morales que se consideran como una sola persona moral; en este caso, cada una de las personas morales deberá pagar el citado impuesto por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado.<sup>1036</sup>

Para los efectos del párrafo anterior, se considera como una sola persona moral, el conjunto de personas morales que reúnan alguna de las características siguientes:<sup>1037</sup>

- a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derechos a voto de las mismas.
- b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo cuando se dé alguno de los supuestos siguientes:

<sup>1036</sup> *Ibidem.*, artículo tercero transitorio, apartado único, último párrafo.

<sup>1037</sup> *Ibidem.*

- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realicen preponderantemente con la sociedad controladora o controladas.
- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa. Para estos efectos, serán sociedades controladoras o controladas las que en términos de la LISR se consideren como tales.<sup>1038</sup>

La tasa del impuesto sustitutivo del crédito al salario es del 3% para 2002, y del 4% para 2003; misma que se aplicará a la base del impuesto, considerándose como tal, al total de erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado,<sup>1039</sup> entendiéndose como tales las siguientes:

1. "...los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado..."<sup>1040</sup> Dichas prestaciones en efectivo o en especie gravadas por el impuesto sustitutivo del crédito al salario serán aquellas que de conformidad con la LISR se encuentren también gravadas por este último impuesto.
2. Aquellas erogaciones que para efectos de la LISR se consideran ingresos asimilados a salarios,<sup>1041</sup> y sólo se considerarán gravadas para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, los conceptos asimilables a salarios cuando la LISR prevea que se les pueda aplicar el crédito al salario. Los conceptos en mención son las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.<sup>1042</sup>

La mecánica para determinar el impuesto sustitutivo del crédito al salario será la siguiente:

Erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado	
(*)	Tasa del 3% (2002) y 4% (2003)
(=)	Impuesto sustitutivo del crédito al salario

<sup>1038</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002, artículos 64 y segundo transitorio, fracciones XXVIII-XXX.

<sup>1039</sup> *Idem.*, artículo tercero transitorio, apartado único, tercer párrafo.

<sup>1040</sup> *Idem.*, segundo párrafo.

<sup>1041</sup> *Ibidem.*

<sup>1042</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002, artículos 115, primer párrafo.



Este impuesto se calculará por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado; para lo cual, los contribuyentes de este gravamen, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se realicen dichas erogaciones.<sup>1043</sup>

El pago provisional se calculará de la siguiente manera:

DETERMINACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO	
	Erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado durante el mes de que se trate
(*)	Tasa del 3% (2002) y 4% (2003)
(=)	Importe del pago provisional

El impuesto del ejercicio 2002 y una vez deducidos los pagos provisionales, se pagará en el año 2003, y el impuesto de 2003 se pagará de igual manera en ese mismo ejercicio, ambos, mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago establecidas para el impuesto sobre la renta.<sup>1044</sup>

El impuesto del ejercicio se determinará conforme a lo siguiente:

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO DEL EJERCICIO	
	Erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado durante el ejercicio de que se trate
(*)	Tasa del 3% (2002) y 4% (2003)
(=)	Impuesto sustitutivo del crédito al salario del ejercicio de que se trate
(-)	Pagos provisionales efectuados en el ejercicio
(=)	Importe a cargo o a favor

Es importante precisar, que los contribuyentes podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario; siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros conforme a lo establecido en párrafos anteriores acorde a los artículos 116, 117 y 120 de la LISR para 2002<sup>1045</sup> y el artículo 115 de la LISR para 2003.

<sup>1043</sup> *Idem.*, artículo tercero transitorio, apartado único, cuarto y sexto párrafos.

<sup>1044</sup> *Idem.*, cuarto párrafo.

<sup>1045</sup> *Idem.*, séptimo párrafo.

Los contribuyentes que opten por no efectuar el pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario, podrán deducir como gasto para la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio, el monto del crédito al salario que no disminuyeron contra el ISR con motivo del ejercicio de la opción de no pagar el impuesto en estudio, siempre que el crédito al salario no exceda del monto de su impuesto sustitutivo causado en el mismo ejercicio.<sup>1046</sup>

Pero si el contribuyente opta por pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, siempre que este impuesto sea mayor que el crédito al salario pagado a los trabajadores, se podrá disminuir del ISR a cargo o del retenido a terceros, la totalidad del crédito al salario pagado a los trabajadores.<sup>1047</sup>

Contrario a lo anterior, cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores sea mayor que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el impuesto sustitutivo, podrán disminuir del ISR a su cargo o del retenido a terceros únicamente el monto en que dicho crédito exceda del impuesto sustitutivo del crédito al salario; siempre y cuando, cumplan con los requisitos que para tal efecto establece el artículo el artículo 119 de la LISR.<sup>1048</sup>

El artículo en comento, establece que quienes hagan los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario, sólo podrán acreditar contra el ISR a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por este concepto; siempre y cuando, cumplan con los siguientes requisitos:

- Llevar los registros de los pagos por los ingresos por sueldos y salarios, identificando en ellos de manera individualizada, a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.
- Conservar los comprobantes en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados por sueldos y salarios, el impuesto que en su caso se haya retenido, y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del crédito al salario.
- Efectuar las retenciones del ISR y entregar en efectivo las cantidades por concepto del crédito al salario.
- Calcular el ISR anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados.
- Presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas a las que se les haya entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario en el año de calendario anterior. Además de presentar declaración proporcionando información sobre las personas a las que les hayan efectuado pagos por sueldos o salarios.
- Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el RFC, o bien, cuando ya hayan sido inscritas con anterioridad, les proporcionen la clave de este registro.
- Haber pagado las aportaciones de seguridad social que correspondan por los ingresos de que se trate.

<sup>1046</sup> Pérez Chávez, José, *op. cit.*, p. 46.

<sup>1047</sup> *Idem.*, p. 47.

<sup>1048</sup> *Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002, artículo tercero transitorio, apartado único, octavo párrafo. Cabe señalar que el DOF del 31 de diciembre de 2001, señala el artículo 120, cuando de acuerdo con la LISR es el artículo 119; situación que se corrige en la Ley del ISR vigente para 2003.

- Pagar mensualmente a los trabajadores en nómina separada y en fecha distinta a la que se paga el salario, el monto del crédito al salario previamente autorizado por la SHCP.<sup>1049</sup>

En lugar de cumplir este último requisito, podrán aplicar el crédito al salario a sus trabajadores en la misma fecha en que efectúen el pago de los salarios que les correspondan; siempre que a partir de febrero de 2002, identifiquen plenamente y como concepto separado en la nómina en que paguen los salarios, el monto del crédito al salario que corresponda al período que se paga.<sup>1050</sup>

Como se aprecia, el mecanismo de acreditamiento que se regula para el impuesto sustitutivo del crédito al salario, consiste en la disminución que el contribuyente de dicho impuesto hace respecto del impuesto sobre la renta a cargo del mismo contribuyente; es decir, al igual que en el impuesto al activo, en este impuesto se hace uso de la figura del acreditamiento entre dos impuestos de la misma naturaleza, ello con la intención de que el contribuyente no pague dos veces por el mismo concepto, que en este caso es el crédito al salario regulado en el ISR.

A diferencia del impuesto al valor agregado, en el impuesto sustitutivo del crédito al salario, más que regular un procedimiento específico de acreditamiento para la determinación de dicho gravamen, se emplea al “acreditamiento” como una figura de disminución o compensación entre dos impuestos de la misma esencia, y no se utiliza como mecánica propia para la determinación del impuesto sustitutivo del crédito al salario; es decir, el acreditamiento en este supuesto es empleado como figura secundaria en la determinación del impuesto y no como procedimiento de cálculo del tributo, por no ser inherente a la propia naturaleza de determinación del gravamen, como en el caso del acreditamiento en el impuesto al valor agregado.

---

<sup>1049</sup> Cfr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002, artículo 119.

<sup>1050</sup> Pérez Chávez, José, *op. cit.*, p. 51.

## VI. Bibliografía del capítulo.

- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, A. C., *Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo*, Doñiscal Editores, 4ª ed., México, 2002.
- ÁLVAREZ RENDUELES, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición sobre el Consumo*, Estudios del Instituto de Desarrollo Económico, Madrid, 1971.
- ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipografía Editora, Argentina, 1951.
- BALLADUR, Jean Pierre y Antoine COUTIÈRE, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, "Experiencia Francesa en la aplicación del IVA", número 3, Madrid, 1982.
- COSCIANI, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.
- DUE, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, 31ª ed., México, 1995.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, conferencia: *Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios 2002*, impartida en la División de Estudios de Posgrado, Facultad de Derecho, UNAM, México, 11 de marzo de 2002.
- KOLBEK, Luis y URQUIDI, Víctor L., *La exención en el D.F., como instrumento de atracción de industrias al D.F.*, Edición del Departamento del Distrito Federal, México, 1952.
- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- \_\_\_\_\_, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Javier, *IVA acreditable 2000*, 2ª ed., ISEF, México, 2000.
- PÉREZ CHÁVEZ, José y otros, *Taller de prácticas fiscales*, 13ª ed., Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2002.
- PÉREZ CHÁVEZ, José y otros, *Guía práctica para la correcta aplicación del crédito al salario y de su impuesto sustitutivo*, Tax Editores Unidos, S.A., de C.V., México, 2002.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación Técnica de los Impuestos*, 2ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.
- PÉREZ INDA, Luis M., *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 2ª ed., México, 2001.
- PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, *Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Themis, 4ª ed., México, 2000.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Curso de Derecho Fiscal*, Textos Universitarios, S.A., México, 1972.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986.

- SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, volumen XII, México, 1990.
- SOTO GUINDA, Joaquín, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- SULLIVAN, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- TESÓN, Miguel A. M., “La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico”, *Lecciones y Ensayos de Derecho Tributario*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires, Argentina.
- ZABALETA RODRÍGUEZ, Benjamín, *Trimestre Fiscal*, “Justicia Tributaria e IVA”, número 34, año 11, marzo de 1990.

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Porrúa, México, 2004.
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003.
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Themis, México, 1998.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto al Activo*, ISEF, México, 2003.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 2001, artículo tercero transitorio, apartado único, párrafo tercero.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002, artículo tercero transitorio, apartado único, octavo párrafo
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003.
- *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001, artículo octavo transitorio.
- *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003.

## OTRAS PUBLICACIONES

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 30, Junio de 1982.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 67, julio de 1985.
- Internet, página electrónica de la SHCP, *Proyecto de Reforma Fiscal Integral para 2002*, artículo tercero transitorio: “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, artículo 8°
- Diario de Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

- Diario de Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 1983, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.
- Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995.

## CAPÍTULO QUINTO

### SISTEMA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN DERECHO COMPARADO (ACREDITAMIENTO).

SUMARIO: I. Francia; II. Italia; III. Reino Unido; IV. España; V. Estados Unidos; VI. Argentina; VII. Chile; VIII. Bibliografía del capítulo.

Antes de abordar lo relativo al sistema de determinación del impuesto al valor agregado en diversos países, es importante precisar de manera genérica, las características de dicho impuesto, para lo cual se han elegido algunos países de Europa y otros de América con la idea de presentar un panorama íntegro al respecto.

De manera general, y previo al estudio concreto del IVA en ciertos países del continente Americano, es importante precisar que respecto a la mayoría de estos países, el impuesto al consumo se inició al adoptar como forma de imposición indirecta, generalmente la acumulativa o “en cascada”; toda vez que hasta mediados de la década de los 60’s, Brasil es el primero que adopta el sistema de “valor agregado”, y a partir de esa época puede apreciarse en el resto de los países de la región una clara tendencia hacia dicha forma de imposición.<sup>1051</sup>

Lo que se concreta en la década de los 70’s, cuando once países transforman o inician su sistema de tributación al tipo “valor agregado”, tendencia que se mantiene en la década de los 80’s, cuando otros seis países adoptan el impuesto al valor agregado dentro de su sistema tributario,<sup>1052</sup> para permanecer vigente en la mayoría de los países americanos.

Cabe señalar, que la tendencia hacia la aplicación del IVA en los países americanos ha estado determinada en buena parte por las necesidades fiscales de los gobiernos y por las virtudes intrínsecas del gravamen, tales como su elasticidad y neutralidad.<sup>1053</sup> Además de constituir un pilar fundamental en los sistemas tributarios modernos, pese a que la falta de incidencia sobre las “ventas” podría significar no sólo dificultades en las finanzas públicas, sino también un desequilibrio en la equidad de la carga fiscal colectiva.<sup>1054</sup>

De igual forma, el IVA constituye un medio eficaz del Estado en la realización de políticas de exención a los artículos de primera necesidad en beneficio de grandes núcleos de la población que lo convierten en un extraordinario instrumento regulador del comportamiento de algunos factores de la economía. Por todo lo anterior, el IVA ha tenido

<sup>1051</sup> Cfr. Gnazzo, Edison, *Revista de Administración Tributaria*, “Imposición general sobre ventas y servicios, tipo valor agregado en los países miembros del CIAT”, Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), enero de 1988, número 4, p. 97.

<sup>1052</sup> *Ibidem*.

<sup>1053</sup> *Idem.*, p. 98.

<sup>1054</sup> Cfr. Zarzosa Escobedo, José Antonio, *Trimestre Fiscal*, “Presentación de la obra”, Indetec, Año 11, número 34, Guadalajara Jalisco, marzo de 1990, pp. 3-5.

una rápida adopción en diversos países, pese a los problemas que presenta en su aplicación tratándose de sistemas que adoptan tasas múltiples.<sup>1055</sup>

En la mayoría de los países, el impuesto al valor agregado presenta un denominador común respecto a sus características inherentes; y sólo se distingue, por aquellas modalidades que en cada país han hecho del impuesto una particular forma de incrementar sus ingresos públicos, además de servir como instrumento para armonizar la carga fiscal de sus distintos contribuyentes.<sup>1056</sup>

A continuación se describe la naturaleza del impuesto en los países americanos que regulan el tipo "valor agregado".<sup>1057</sup>

Base imponible	Sistema de tasación	Sistema de determinación	Declaración del impuesto
En la mayoría de los países se aplica el impuesto respecto a la enajenación de bienes y la prestación de servicios con diversas exenciones y limitaciones a excepción de Brasil que lo aplica exclusivamente sobre la enajenación de bienes.	Todos los países aplican el sistema de tasas múltiples al regular una tasa general, además de tasas diferenciales para ciertos actos o actividades y una serie de exenciones para artículos de primera necesidad.	Todos los países aplican el impuesto sobre la base del "sistema de sustracción", y el método de impuesto contra impuesto al calcular el IVA por la diferencia entre el impuesto respecto a las ventas y el impuesto respecto a las compras en el período de liquidación.	La mayoría de los países establecen la declaración y pago mensual del impuesto, además de una declaración anual del ejercicio fiscal. Por su parte, Colombia establece el pago bimestral como regla general; en tanto, que Uruguay tiene vigente el pago de anticipos mensuales con declaración trimestral o semestral y una declaración anual de ajuste.

PAISES LATINOAMERICANOS QUE REGULAN EL IVA <sup>1058</sup>	
País.	Año de inicio de vigencia
Argentina	1975
Bolivia	1973
Brasil	1964
Colombia	1984
Costa Rica	1975
Chile	1975
Ecuador	1970
Guatemala	1983
Haití	1982
Honduras	1976
México	1980

<sup>1055</sup> *Ibidem.*

<sup>1056</sup> *Ibidem.*

<sup>1057</sup> Información obtenida de diversas fuentes: Due, John F., *La imposición indirecta en los países en vías de desarrollo*, op. cit., pp. 284-285; Gnazzo, Edison, op. cit., pp. 99-101.

<sup>1058</sup> Véase Gnazzo, Edison, op. cit., pp. 101-125.



Nicaragua	1978
Panamá	1977
Perú	1975
República Dominicana	1983
Uruguay	1973

Como se aprecia, el impuesto al valor agregado en el continente Americano fue adoptado en la mayoría de los países, entre la década de los 70's y 80's con el objeto de gravar la enajenación de bienes y la prestación de servicios casi en la totalidad de los países que acogen el régimen en estudio.

También de manera genérica, resulta interesante precisar las características del impuesto al valor agregado en los países europeos, con la intención de presentar un panorama global al respecto, antes de abordar el estudio específico del sistema de determinación del IVA adoptado en los países elegidos para la presente investigación.

Si bien es cierto que los países europeos conservan su propio régimen respecto al IVA, también es cierto que han modificado su legislación con motivo de la regulación expedida por las directivas de la Unión Europea que se efectúa en cuatro etapas:

- “(1954-1976): establecimiento del sistema del impuesto sobre el valor añadido en las legislaciones de los estados miembros;
- (1977-1996): con base en la sexta directiva y sus reformas, se establece el doble carácter del IVA: comunitario y estatal;
- (1993-1996): se instala el régimen de transición de causación del IVA derivado de la apertura del mercado interior, donde se realiza un esfuerzo de acercamiento en los tipos tributarios y eliminación de diferencia de bases;
- (1997-en adelante): en espera del establecimiento del régimen definitivo del IVA, sustituyendo la causación en destino por la causación en origen.<sup>1059</sup>

Asimismo, es necesario señalar que... es imposible que el IVA sea el mismo en todos los países de la Unión Europea, lo único cierto es que la Sexta Directiva es única, aunque en su instrumentación los países manejan márgenes aceptables de distanciamiento”.<sup>1060</sup>

Derivado de lo anterior, es importante determinar las características generales del IVA en la Unión Europea, para después iniciar el análisis específico de la legislación propia de cada uno de los países objeto de estudio en la presente investigación, lo antes expuesto se materializa en el siguiente esquema:

<sup>1059</sup> Ramírez Soltero, Yolanda Cristina, *Armonización fiscal para América del Norte, el refo del siglo XXI*, coedición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., México, 1999, p. 154.

<sup>1060</sup> *Idem.*, pp. 155.

REGULACION DEL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA<sup>1061</sup>

Fundamento legal	Sujetos pasivos	Principio de territorialidad	Exenciones	Base imponible	Tasas
Sexta Directiva (21/IV/1970)	"Se considera como sujeto pasivo a quien realice de manera independiente y en cualquier lugar, una de las actividades económicas siguientes: todas las actividades del productor, comerciante o de prestación de servicios, comprendidas las actividades extractivas, agrícolas y las de profesiones liberales o asimiladas".	IVA en el país de destino. "El lugar de entrega, instalación, montaje o servicio"	En el interior del país: - A la importación - A la exportación - Operaciones asimiladas y transportes - Tráfico internacional de bienes.	Entregas, servicios e importaciones, ciertos derechos sobre bienes inmuebles, participaciones (asegura la atribución en propiedad o disfrute de un inmueble)	- Tasa normal - Tasa incrementada - Tasa reducida

Es importante precisar, que si bien es cierto el impuesto al valor añadido (denominación empleada en la Unión Europea) tiene como base de su regulación la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE,<sup>1062</sup> también es cierto que se han emitido algunas modificaciones con la intención de lograr, un régimen definitivo del sistema común de IVA bien adaptado al mercado interior y que funcione de la misma manera como si se tratase de un sólo país, pero en virtud de la complejidad que implica lo anterior, se hizo indispensable fijar un régimen transitorio en vías de lograr el definitivo.

Las principales modificaciones a la Sexta Directiva se presentaron por primera vez en 1987 en el marco del programa de trabajo para el establecimiento del mercado interior en fecha 1º de enero de 1993; sin embargo, en 1989 se percibió que sería imposible adoptar las propuestas de la Comisión antes de esa fecha, por lo que se decidió fijar como nuevo plazo el 31 de diciembre de 1996, además de la oportunidad de precisar nuevas sugerencias.<sup>1063</sup>

<sup>1061</sup> Información extraída del gráfico elaborado por la Dra. Yolanda Cristina Ramírez Soltero, en su obra: *Armonización fiscal...op. cit.*, pp. 161-162.

<sup>1062</sup> Véase Comisión de las Comunidades Europeas, *Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE*, DOL 162, 4 de julio de 1972.

<sup>1063</sup> Véase Comisión de las Comunidades Europeas, *Programa de Trabajo para el Establecimiento del Mercado Interior*, publicado en DO n° C 37, de 10.02.1983, p. 8.

Las propuestas antes mencionadas consistieron en lo siguiente:<sup>1064</sup>

Programa de trabajo para el establecimiento del Mercado Interior. 13/VII/1987	Un sistema común de IVA. Programa para el Mercado Único. 22/VII/1996	Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del Mercado Interior 07/VI/2000
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Imposición de origen, esto es, en el lugar material en que se encuentran los bienes y servicios en el momento de la venta.</li> <li>▪ Mecanismo de compensación aceptable por los Estados miembros para lograr que los ingresos sigan asignándose al Estado miembro de consumo.</li> <li>▪ Aproximación de los tipos de IVA y de las legislaciones estrictamente necesarias para limitar el riesgo de falseamiento de la competencia.</li> <li>▪ Mecanismo de pagos fraccionados para que el régimen fiscal asegure su autocontrol.</li> <li>▪ Distribución clara de responsabilidades entre el vendedor (facturación correcta) y el comprador (justificación exacta de los impuestos deducidos).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Imposición sobre la base del domicilio fiscal del operador para que hubiera un único lugar de registro.</li> <li>▪ Mecanismo de reasignación basado en estadísticas oficiales que garantice la percepción de los ingresos por concepto de IVA por el Estado miembro en el que tiene lugar el consumo.</li> <li>▪ Armonización de los tipos tanto normales como reducidos de tal suerte que existan únicamente un número limitado de tipos tributarios.</li> <li>▪ Armonización de las condiciones del ejercicio del derecho de deducción y de las exenciones.</li> <li>▪ Pone fin a la fragmentación de 15 espacios fiscales.</li> <li>▪ Responsabilidad colectiva, ya que todos los Estados miembros serán responsables conjuntamente de los ingresos fiscales globales que le correspondan a cada uno de ellos en función de su consumo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Simplicidad administrativa con un régimen de IVA basado en la tributación en el Estado miembro de origen.</li> <li>▪ Aplicación más uniforme de las disposiciones actuales y nueva aplicación de la cooperación administrativa.</li> <li>▪ Reducción del elevado número de regímenes especiales, opciones y excepciones existentes.</li> <li>▪ Simplificación del procedimiento sobre el derecho a deducción.</li> <li>▪ Obligación de tributar en materia de servicios postales.</li> <li>▪ Grava como servicios las entregas electrónicas y su imposición tiene lugar en la jurisdicción en la que fuera prestado el servicio.</li> <li>▪ Propuesta de facturación electrónica.</li> <li>▪ El tipo normal de IVA no podrá ser inferior al 15%, prorrogándose por un período de 5 años.</li> <li>▪ Revisión del ámbito de aplicación de los tipos reducidos.</li> <li>▪ Intensificación de la coherencia entre la política aduanera y la fiscal.</li> <li>▪ Introducción del derecho a la deducción transfronterizo.</li> </ul>

<sup>1064</sup> Cfr. Comisión de las Comunidades Europeas, *Modificaciones al Programa de Trabajo para el Establecimiento del Mercado Interior*, publicado en DO n° C 56, de 13.07.1987; Comisión de las Comunidades Europeas, *Programa para el Mercado Único*, publicado en DO n° C 2, de 22.07.1996; Comisión de las Comunidades Europeas, *Estrategia para mejorar el funcionamiento del Régimen del IVA en el marco del Mercado Interior*, COM (2000)348 final, 07.06.2000.

**PAISES DE LA UNIÓN EUROPEA QUE REGULAN EL IVA<sup>1065</sup>**

País	Año de inicio de vigencia
Alemania	1968
Austria	1973
Bélgica	1964
Dinamarca	1984
España	1975
Francia	1975
Finlandia	1970
Grecia	1983
Irlanda	1982
Italia	1976
Luxemburgo	1980
Holanda	1978
Portugal	1977
Reino Unido	1975
Suecia	1983

Es importante precisar, que dentro de la regulación que la Unión Europea emplea respecto al impuesto al valor añadido, se contempla como parte esencial del sistema la determinación del gravamen, el sistema denominado como "derecho de deducción",<sup>1066</sup> que en México es conocido como derecho al acreditamiento.

Derivado de la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, se desprende el procedimiento de determinación<sup>1067</sup> de este impuesto que a continuación se describe por ser parte trascendental en la investigación.

El derecho a la deducción constituye un elemento fundamental del sistema del IVA, la consecuencia de ello, es que toda exclusión de este derecho es una excepción a la norma que sólo puede aceptarse si está debidamente justificada.

La Sexta Directiva establece el principio de que todo sujeto pasivo tiene derecho a la deducción o a la devolución del IVA, independientemente de cuál sea el Estado miembro en el que haya efectuado los gastos gravados con el impuesto. Sin embargo, en la situación actual del Derecho Comunitario, el sujeto pasivo sólo puede ejercer este derecho a la deducción o a la devolución respecto al Estado miembro en que se haya gravado la operación.<sup>1068</sup>

<sup>1065</sup> OCDE, *El impuesto sobre el consumo*, Ediciones Mundi-Prensa Libros, S.A., pp. 86-97.

<sup>1066</sup> Véase Comisión de las Comunidades Europeas, *Decreto por el que se establece el Programa de Mercado Único*, Bruselas, 22 de julio de 1996.

<sup>1067</sup> Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA*, Bruselas, pp. 3-7.

<sup>1068</sup> *Ibidem*.

La Octava Directiva armonizó en el ámbito comunitario, las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto del que efectúa la devolución, ya que el objetivo principal de esta Directiva consistía en poner a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro en el que pagan un IVA, en una situación comparable a la de los sujetos pasivos de dicho Estado miembro que ejercen su derecho de deducción mediante imputación directa en sus declaraciones periódicas.<sup>1069</sup>

En la práctica, el funcionamiento del procedimiento de devolución previsto por la Octava Directiva planteaba considerables problemas derivados de la carga y costo de las formalidades administrativas, como del plazo de devolución; lo que provocó, que algunos sujetos pasivos con este derecho, renunciarán al ejercicio del mismo, poniendo en tela de juicio el propio “principio de deducibilidad del impuesto” y en consecuencia, la neutralidad del impuesto según el Estado miembro en que se hubiese producido la adquisición.<sup>1070</sup>

Debido a las dificultades antes mencionadas, se insta un nuevo procedimiento basado en el principio de un único lugar de imposición y de deducción, en donde cualquier sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado en un único lugar aunque la operación se haya gravado en otro Estado miembro.<sup>1071</sup>

El objetivo del nuevo sistema consiste en mejorar el funcionamiento del régimen del IVA al simplificar su procedimiento de devolución a través de la autorización otorgada al sujeto pasivo para deducir el impuesto pagado en el Estado miembro en el que no esté establecido, al imputarlo en su declaración periódica con cargo al importe del IVA adeudado en un Estado miembro en el que efectúe operaciones gravables a cuyos efectos se utilicen los bienes y servicios gravados con el impuesto al valor añadido.<sup>1072</sup>

Los supuestos regulados son los siguientes:

1. Si el sujeto pasivo se identifica en un único Estado miembro, el IVA se deduce en dicho Estado miembro independientemente del Estado miembro donde haya realizado gastos gravados con dicho impuesto.
2. Si el sujeto pasivo se identifica en varios Estados miembros:
  - a) Si se identifica en el Estado miembro donde haya realizado gastos gravados con el IVA, el impuesto se deduce en dicho Estado miembro
  - b) Si no se identifica el Estado miembro donde haya realizado gastos gravados con el IVA, el impuesto se deduce en el Estado miembro en el cual haya efectuado las entregas de bienes y las prestaciones de servicios correspondientes a los gastos.<sup>1073</sup>

<sup>1069</sup> Cfr. Comisión de las Comunidades Europeas, *Informe de la Comisión relativo a la Iniciativa de Simplificación Legislativa relativa al Mercado Interior*, aprobado por el consejo de Mercado Interior el 27 de noviembre de 1997, p. 25.

<sup>1070</sup> *Idem.*, p. 27.

<sup>1071</sup> Cfr. Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA*, Bruselas, pp. 4-5.

<sup>1072</sup> *Idem.*, p. 6.

<sup>1073</sup> *Idem.*, p. 7.

En consecuencia, el importe del impuesto al valor añadido que conceda derecho a la deducción se determina según las normas del Estado miembro de establecimiento, y no según las normas del Estado miembro que haya recaudado el impuesto como se contemplaba en la Sexta y Octava Directivas.<sup>1074</sup>

En materia de formalidades, se establece como obligación para los sujetos pasivos presentar un documento específico en el que se deberán inscribir los importes de IVA pagados en otros Estados miembros y en relación con los cuales ejercen su derecho de deducción, dicho documento deberá presentarse de manera adjunta a la declaración periódica del sujeto pasivo, cuyos importes serán desglosados por el Estado miembro; asimismo, con el fin de justificar importes objeto de deducción, también deberá adjuntarse al documento específico una copia de las facturas o de los documentos de importación correspondientes.<sup>1075</sup>

El mencionado documento contiene las informaciones indispensables para la aplicación de un “sistema de restitución” entre los Estados miembros que permitan al Estado miembro en el cual se haya ejercido la deducción (Estado miembro de deducción) conseguir la restitución del importe del IVA deducible por el Estado miembro en que dicho impuesto se haya pagado (Estado miembro de adquisición).<sup>1076</sup>

El sistema de restitución y compensación de las deudas funciona de manera bilateral entre los Estados miembros, por lo que cada Estado miembro deberá comunicar cada seis meses a cada uno de los demás Estados miembros el importe del IVA deducido durante el semestre pasado que el Estado miembro de adquisición debe restituirle.<sup>1077</sup>

En el sistema anterior, cada Estado miembro era responsable de la aplicación, control y recaudación del impuesto que entrara directamente a formar parte de su presupuesto nacional; en la actualidad, uno de los principios básicos de este sistema es que la deducción del IVA se ejerce en el Estado miembro donde el impuesto se adeuda y/o se ha pagado, de tal suerte que un único Estado miembro es el encargado del control del pago y de la deducción del impuesto.<sup>1078</sup>

Por lo tanto, el control del pago del IVA incumbe al Estado miembro de adquisición, mientras que el control de la deducción de este impuesto incumbe al Estado miembro de deducción. Derivado de lo anterior, la Directiva 77/799/CEE en materia de asistencia mutua permite a los Estados miembros interesados a intercambiar cualquier información que consideren necesaria para ejercer sus respectivos poderes de control.<sup>1079</sup>

<sup>1074</sup> Véase Comisión de las Comunidades Europeas, *Sexta y Octava Directivas*, Bruselas.

<sup>1075</sup> Cfr. Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica...op. cit.*, p. 10.

<sup>1076</sup> *Ibidem*.

<sup>1077</sup> *Ibidem*.

<sup>1078</sup> *Idem.*, p. 11.

<sup>1079</sup> Véase Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva 77/799/CEE en Materia de Asistencia Mutua entre los Estados Miembros*, Bruselas, 14 de mayo de 1997. Así también, Comisión de las Comunidades

Es importante señalar, que del derecho de deducción se excluyen los gastos que no tengan el carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación; de tal suerte que la mayoría de los países integrantes de la Unión Europea, limitan el derecho de deducción de manera que sea posible evitar o deducir en gran medida los casos en que procede distinguir entre los gastos relativos a las necesidades privadas del sujeto pasivo o de otras personas y los gastos vinculados a las actividades económicas del sujeto pasivo; lo que representa, según los Estados miembros interesados, indudables ventajas para la administración, además de evitar o limitar el fraude fiscal.<sup>1080</sup>

Una vez expuestas, de manera general, las características del impuesto al valor agregado en los países Latinoamericanos y los pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, resulta importante detallar la naturaleza del IVA en cada uno de los países objeto de estudio.

Cabe aclarar, que en virtud de la complejidad derivada del tiempo de investigación, de la obtención de la información correspondiente y de la traducción de la legislación propia de los países con distinto idioma, ha sido necesaria la elección sólo de algunos países modelo que regulan este gravamen dentro de su sistema impositivo, con el fin de conocer y comparar en forma integral el manejo de este impuesto en ambos continentes, que por su sistema impositivo, económico y político han conservado como gravamen esencial de su recaudación al IVA.

En este trabajo se especifican, en primer lugar, las características propias del impuesto al valor agregado en cada uno de dichos países, para después precisar el mecanismo de determinación del IVA como objeto primordial de investigación.

Respecto al estudio del impuesto al valor agregado de manera genérica en cada uno de los países elegidos, resulta conveniente señalar que el respectivo análisis se hará tomando en consideración los elementos esenciales del impuesto como lo son los sujetos, objeto, base, tasas y obligaciones de los mismos, debido a que constituyen el común denominador entre los gravámenes de diversos países.

Lo anterior, se detalla de manera esquemática en los siguientes cuadros:

---

Europeas, *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los Estados Miembros*, Bruselas, 3 de septiembre de 1998, pp. 12-16.

<sup>1080</sup> Cfr. Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica...op. cit.*, pp. 13-14.

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

RUBRO	PAISES AMERICANOS		
	ARGENTINA	CHILE	ESTADOS UNIDOS
<b>FUNDAMENTO LEGAL</b>	<p>"Ley del Impuesto al Valor Agregado"                      Entrada en vigor: 01/01/1975                      Publicación vigente: Ley 20.631                      Boletín Oficial del 15/IV/1997                      Última actualización: 14/VI/2000</p>	<p>"Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios"                      Título Segundo.                      Entrada en vigor: 01/III/1975                      Publicación vigente: Ley 1.606                      Diario Oficial del 03/XII/1976                      Última actualización: 19/VI/2001</p>	<p>"No existe impuesto al consumo de bienes y servicios a nivel federal, sin embargo, existen a nivel estatal y municipal impuestos sobre las ventas que varían incluso en un sólo Estado, de Municipio a Municipio o de condado a condado, excepto en Alaska, Nebraska, Nevada y Oregón."<sup>1081</sup></p>
<b>OBJETO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ventas de cosas muebles situadas en el territorio del país</li> <li>- Obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación</li> <li>- Telecomunicaciones internacionales cuya retribución sea atribuible a empresa ubicada en el país.</li> <li>- Importaciones definitivas de cosas muebles</li> <li>- Prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscritos. (Artículo 1°)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Las ventas y servicios.</li> <li>- Importaciones, sean o no, habituales.</li> <li>- Aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles.</li> <li>- Adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales</li> <li>- Retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia.</li> <li>- Retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos.</li> <li>- Venta de establecimientos de comercio que comprenda bienes muebles de su giro.</li> <li>- Arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles o inmuebles con instalaciones que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial</li> <li>- Arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención o fórmulas</li> </ul>	<p>No obstante que en la actualidad no existe el IVA a nivel federal en Estados Unidos,<sup>1082</sup> es importante precisar que este impuesto ha sido ampliamente discutido</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El primer estudio que se ocupó de la creación de un IVA fue Adams en el año de 1917, combinado con un impuesto progresivo sobre los gastos y en reemplazo del impuesto a las sociedades y del tributo a la renta personal.<sup>1083</sup></li> <li>- En 1921, el senador Reed Smoot presentó un proyecto de ley destinado a crear un IVA en el sistema tributario federal, pero sin éxito.<sup>1084</sup></li> <li>- En 1932, en un informe sobre el sistema tributario de Alabama, la Brookings Institution recomendó un IVA con respecto al impuesto a la</li> </ul>

<sup>1081</sup> Información extraída del gráfico elaborado por la Dra. Yolanda Cristina Ramírez Soltero, de su obra *Armonización fiscal para América del Norte, el reto del siglo XXI*, coedición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., México, 1999, p. 272.

<sup>1082</sup> *Ibidem*

<sup>1083</sup> Cossiani, Cesare, Tr. Carlos M. Giuliani Feneoage, *El impuesto al valor agregado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 76.

<sup>1084</sup> *Ibidem*



		industriales. - Venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal. - Venta de bienes muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal. (Artículo 8°)	renta neta de las empresas y del impuesto a las ventas. <sup>1025</sup> - En 1937 este impuesto fue reemplazado por Colm en reemplazo del impuesto a los salarios y así financiar los subsidios a los desocupados. <sup>1026</sup>
<b>SUJETOS PASIVOS</b>	Son sujetos pasivos del impuesto quienes: - Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean tutores o legatarios de responsables inscritos. - Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras. - Imponen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros. - Sean empresas constructoras que realicen obras sobre inmueble propio, cualquiera que sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse. - Presten servicios gravados. - Sean locaciones, en el caso de locaciones gravadas. - Uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo que presten servicios gravados. (Artículo 4°)	Se consideran sujetos del impuesto. -El vendedor, sea que celebre una convención que la ley defina como venta o equipare a venta. -Quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales. - El importador, habitual o no. - El comprador o adquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile. - La sociedad o la comunidad y cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados. - El aportante, en el caso de aportes a sociedades. - El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación reside en el extranjero. - Los contratistas o subcontratistas en el caso de los contratos de construcción o confección de especialidades. (Artículos 10-11)	- Las propuestas se intensificaron, ya que Artur Roemer lo propuso en reemplazo de los diversos tributos sobre los negocios, Studemski en varias ocasiones sugirió su introducción en el sistema federal, así como Wadsworth M. Mowat y Shoup. <sup>1027</sup> - No obstante lo anterior, el gravamen nunca fue aprobado excepto por el Estado de Michigan. - El IVA (Business Activities Act) fue implementado en Michigan el 30 de mayo de 1953, con vigencia desde el 1° de julio de ese año, como una enmienda de la Comisión Fiscal del Senado al impuesto a la renta. <sup>1028</sup>

<sup>1025</sup> *Idem*, p. 27

<sup>1026</sup> *Idem*, p. 28

<sup>1027</sup> *Ibidem*

<sup>1028</sup> *Idem*, p. 30

**BASE  
IMPONIBLE**

Se aplica sobre el precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios y será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de la plaza.

Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

(Artículo 10°)

La base imponible de las ventas o servicios estará constituida, por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él, los siguientes rubros:

- El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios.
- El valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución.
- El monto de otros impuestos.

Asimismo, se entenderá por base imponible:

- En las importaciones, el valor aduanero de los bienes que se importen y los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación.

- El valor total del contrato incluyendo los materiales.

- En los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra, el costo total de la construcción de la obra.

- El valor de los bienes corporales muebles comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que puedan afectar a tales bienes.

- Respecto de las prestaciones de servicios y los productos vendidos o transiéndolos en hoteles, residenciales, hosterías, casas de pensión, restaurantes, clubes sociales, fuentes de soda, salones de té y café, bares, tabernas, cantinas, bolites, cabarets, discoteques, drive-in y otros negocios similares, el valor total de las ventas, servicios y demás prestaciones que se efectúen.

- Tratándose de los servicios de conservación, reparación y explotación de una obra de uso público prestados por el concesionario de ésta y cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de dicha obra, la base imponible estará constituida por los ingresos mensuales totales de explotación de la concesión, deducidas las cantidades que deban imputarse, en la proporción que se determine en el decreto o contrato que otorgue la concesión al pago de la construcción de la obra respectiva.

(Artículos 15-16)

NO APLICA

<p><b>TASAS</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tasa general: 21%</li> <li>- Tasa incrementada: 27% (venta de gas, energía eléctrica, aguas reguladas por medidor y la prestación de dichos servicios). El Poder Ejecutivo tiene la facultad de reducirla hasta en un 25%.</li> <li>- Tasa reducida: podrá disminuirse hasta en un 50%, la tasa general del 21% tratándose de la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero y la importación definitiva de animales vivos de la especie bovina, cames y despojos comestibles de animales bovinos, de frutas, legumbres y hortalizas que no hayan sido sometidos a procesos de cocción o elaboración que los constituya en un elaborado del producto; labores culturales, siembra o plantación, aplicación de agroquímicos o fertilizantes, cosecha, los servicios de taxímetros, de asistencia sanitaria y paramédica que no estén exentos. (Artículo 28)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tasa general: 18% sobre la base imponible.</li> <li>- Tasa incrementada: 50% (artículos de oro, platino y marfil, joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas, pieles finas, vehículos casas-rodantes auto-propulsados, conservas de caviar y sus sucedáneos; artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares, excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa).</li> <li>- Tasa mínima: 5%. (vehículos destinados al transporte de pasajeros, con capacidad de 10 y hasta 15 asientos, incluido el del conductor, conjuntos de partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país y de estos vehículos semiterminados).</li> </ul> <p>(Artículos 14, 37 y 43 Bis)</p>	<p>NO APLICA</p>
<p><b>EXENCIONES</b></p>	<p>Estarán exentas del impuesto las importaciones definitivas que tengan por objeto cosas muebles y las locaciones y prestaciones comprendidas de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Libros, folletos e impresos similares, diarios, revistas y publicaciones periódicas.</li> <li>- Sellos de correo, timbres fiscales y análogos de curso legal en país de destino, papel timbrado, billetes de banco, títulos de acciones.</li> <li>- Sellos y pólizas de cotización o capitalización, billetes para juegos de sorteo o apuestas oficiales.</li> <li>- Oro amonedado o en barras de buena entrega de 999/1000 de pureza.</li> <li>- Monedas metálicas que tengan curso</li> </ul>	<p>Estarán exentos del impuesto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las ventas y demás operaciones que recaigan sobre vehículos motorizados usados, las especies transferidas a título de regalía a los trabajadores por sus respectivos empleadores, las materias primas nacionales.</li> <li>- La importación de las especies efectuadas por el Ministerio de Defensa Nacional y las instituciones que desarrollen funciones relativas a la defensa nacional, las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país;</li> <li>- Las especies exportadas en su venta al exterior.</li> <li>- Los ingresos percibidos por concepto de entradas a los espectáculos, y reuniones artísticas, científicas o culturales, teatrales, musicales, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación Pública.</li> <li>- Los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile</li> <li>- Las primas de seguros que cubran riesgos de transportes</li> </ul>	<p>NO APLICA</p>

	<p>legal en el país de emisión</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El agua embotellada natural, pan común, leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos.</li> <li>- Aeronaves concebidas para transporte de pasajeros o cargas y las utilizadas en la defensa y seguridad.</li> <li>- Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a planes de enseñanza oficial.</li> <li>- Los servicios de enseñanza prestados a discapacitados.</li> <li>- Los servicios de hospitalización de clínicas, sanatorios, los prestados por bioquímicos, odontólogos, psicólogos, etc.</li> <li>- Los espectáculos artísticos, científicos, culturales, deportivos y cinematográficos.</li> <li>- Los intereses abonados a sus socios por las cooperativas y mutuales legalmente constituidas.</li> <li>- Los servicios personales domésticos.</li> </ul> <p>(Artículos 7-9)</p>	<p>respecto de importaciones y exportaciones, de los seguros que versen sobre cascos de naves y de los que cubran riesgos de bienes situados fuera del país;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los servicios prestados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente, y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales empleados.</li> <li>- Las remuneraciones, derechos o tarifas por servicios portuarios, fiscales o particulares de almacenaje, muelleaje y atención de naves</li> <li>- Derechos o tarifas por peaje o uso de muelles, malecones, playas, terrenos de playa, fondos de mar o terrenos fiscales.</li> <li>- Derechos y comisiones que devenguen en trámites obligatorios para el retorno de las divisas y su liquidación.</li> <li>- Los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas.</li> <li>- Estarán liberadas del impuesto las empresas radioemisoras y concesionarias de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, las agencias noticiosas, las empresas navieras, aéreas, ferroviarias, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros; los establecimientos de educación, los hospitales, el Servicio de Seguro Social, el Servicio Médico Nacional de Empleados, el Servicio Nacional de Salud.</li> </ul> <p>(Artículos 12-13)</p>	
<p><b>OBLIGACIONES FORMALES</b></p>	<p>Los sujetos pasivos del impuesto deberán inscribirse en la Dirección General Impositiva en la forma y tiempo que la misma establezca. No están obligados a inscribirse, aunque podrán optar por hacerlo, los importadores con relación a importaciones definitivas que realicen y quienes sólo efectúen operaciones exentas.</p> <p>(Artículo 36)</p>	<p>Los contribuyentes afectos a los impuestos de esta ley estarán obligados a emitir facturas o boletas, incluso respecto de sus ventas o servicios eventuales, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios. Los comprobantes deberán extenderse en formularios previamente timbrados de acuerdo a la ley, y deberán contener las especificaciones que señalará el Reglamento.</p> <p>Los vendedores y prestadores de servicios deberán llevar los libros especiales que determine el Reglamento, y registrar en ellos todas sus operaciones de compra, ventas y servicios utilizados y prestados. Además, deberán abrir cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos recargados en las operaciones que efectúen, y los consignados en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios que sean susceptibles de ser rebajados como créditos. (Artículos 53-60)</p>	<p>NO APLICA</p>

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

RUBRO	PAÍSES EUROPEOS	
	FRANCIA	ESPAÑA
<b>FUNDAMENTO LEGAL</b>	<p>"Taxe sur la valeur ajoutée, code général des impôts".                      Entrada en vigor: 06/1/1966                      Publicación vigente: Ley del 01/1/1993                      Boletín Oficial del Estado núm. 312 del 29/XII/1992                      Última actualización: 28/X/2002</p>	<p>"Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido".                      Entrada en vigor: 02/VIII/1985                      Publicación vigente: Ley 37/1992                      Boletín Oficial del Estado núm. 312 del 29/XII/1992                      Última actualización: 26/IX/2002.</p>
<b>OBJETO</b>	<p>1. Grava la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios                      -Efectuadas a título oneroso;                      -Provenientes de una actividad económica ejercida a título independiente.                      -Por un sujeto de impuestos que se comporte como tal,                      2. Grava las adquisiciones intracomunitarias de bienes muebles corporales efectuadas a título oneroso:                      -Por un sujeto que se comporte como tal,                      -Por una persona moral no sujeta cuando el vendedor es un sujeto que se comporta como tal                      (Artículos 256 y 256 bis)</p>	<p>El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, las siguientes operaciones:                      -Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por <b>empresarios o profesionales</b>.                      - Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.                      - Las importaciones de bienes.                      (Artículo 1º)</p>

<p><b>SUJETOS PASIVOS</b></p>	<p>Serán sujetos pasivos del impuesto:</p> <p>1. Las personas físicas o jurídicas que realicen actividades sujetas al impuesto a título habitual u ocasional, con o sin beneficio.</p> <p>2. Las personas morales de derecho público estarán sujetas al impuesto salvo por la actividad de sus servicios administrativos, sociales, educativos, culturales y deportivos, cuando su no sujeción no provoque distorsiones en las condiciones de la concurrencia.</p> <p>3. Las personas que efectúen de manera independiente una actividad económica de productor, de comerciante, o de prestador de servicios, una actividad extractiva, agrícola, una profesión liberal (o asimilada), independiente de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Su estatus jurídico,</li> <li>-Su situación frente a otros impuestos,</li> <li>-La forma o naturaleza de su intervención</li> </ul> <p>(Anexo 256-A, 256-B).</p>	<p>Serán sujetos pasivos del impuesto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las personas físicas o jurídicas que reúnan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.</li> <li>-Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto.</li> <li>-Quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes.</li> <li>-Quienes realicen importaciones.</li> <li>*Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio.</li> <li>*Los viajeros para los bienes que operen al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.</li> <li>*Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.</li> <li>*Los adquirentes, propietarios, amodiantes o fletadores de los bienes sujetos a importación asimilada.</li> </ul> <p>(Artículos 84, 85, 86).</p>
<p><b>BASE IMPONIBLE</b></p>	<p>La base imponible está constituida por todas las sumas, valores, bienes o servicios, recibidos o a recibir por el proveedor o el prestario en correspondencia a las operaciones objeto del impuesto, de parte del comprador, del poseedor o de un tercero comprendida las subvenciones directamente ligadas al precio de las siguientes operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Transferencia de bienes,</li> <li>-Prestación de servicios,</li> <li>-Adquisiciones intracomunitarias.</li> </ul> <p>(Artículo 260)</p>	<p>La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas como lo son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Los gastos de comisiones, transporte, seguros y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio.</li> <li>-Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones.</li> <li>-Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA.</li> <li>-Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.</li> <li>-El importe de los envases y embalajes cargado a los destinatarios de la operación.</li> <li>-Cuando la contraprestación no consista en dinero, la base imponible será la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado.</li> <li>-En los casos de autoconsumo de servicios, el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.</li> </ul> <p>(Artículos 78, 79, 81).</p>

## TASAS

-Tasa normal: 19.6% (a partir del 1° de abril de 2000, anteriormente era una tasa del 18.6%): aplicable a las operaciones imponibles no sometidas expresamente a otra tasa.

-Tasas reducidas:

\*2.10%: aplicable a los medicamentos reembolsables por la seguridad social y a las publicaciones de prensa.

\*5.5%: aplicable a la generalidad de los productos destinados a la alimentación humana, a ciertos productos agrícolas, a ciertos alojamientos, al transporte de viajeros, a los espectáculos y a ciertas prestaciones agrícolas.

-Tasa ampliada: 22% aplicable a los bienes de lujo y bienes durables.

(Artículos 258-259).

- Tasa general: 16%

- Tasa incrementada: No aplica

- Tasas reducidas:

\*7%. (sustancias o productos, animales y vegetales que, por sus características, sean susceptibles de utilizados para nutrición humana o animal, actividades agrícolas, forestales o ganaderas, transportes de viajeros y sus equipajes, servicios de hostelería, restaurantes, suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, servicios de limpieza de vías públicas, servicios funerarios, importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección realizadas por sus autores o derecho-habientes).

\*4 % (pan común, harinas panificables, leche natural, certificada, pasterizada, y en polvo, quesos, huevos, frutas, verduras, cereales, que tengan la condición de productos naturales, libros, periódicos y revistas que no contengan publicidad, medicamentos para uso humano, coches de minusválidos, prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía).

(Artículos 90, 91)

<p><b>EXENCIONES</b></p>	<p>Las exenciones son operaciones sustraidas al campo de aplicación del IVA que escapan al impuesto a partir de disposición expresa y se clasifican en:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Exenciones para evitar la acumulación de impuestos. <ul style="list-style-type: none"> <li>-operaciones a término sobre las mercancías establecidas en el artículo 261-1-4º del CGI.</li> <li>-operaciones que entran en el campo de aplicación del impuesto sobre espectáculos;</li> <li>-cesión de bienes muebles corporales sometidas al derecho proporcional de registro.</li> </ul> </li> <li>2. Exenciones de carácter económico: <ul style="list-style-type: none"> <li>-actividades de pesca marítima;</li> <li>-actividades de comercio exterior.</li> </ul> </li> <li>3. Exenciones de carácter social: <ul style="list-style-type: none"> <li>-obras sin objeto de lucro de carácter social o filantrópico.</li> </ul> </li> <li>4. Exenciones de carácter personal: <ul style="list-style-type: none"> <li>-actividades médicas, paramédicas;</li> <li>-actividades de enseñanza.</li> </ul> </li> <li>5. Exenciones diversas: <ul style="list-style-type: none"> <li>-locación de inmuebles vacíos;</li> <li>-locación de habitaciones amuebladas;</li> <li>-cuentas operaciones bancarias y financieras;</li> <li>-juegos de azar y de apuestas;</li> <li>-transferencia de desechos nuevos de industria y materias de recuperación;</li> <li>-transferencia de timbres fiscales y de timbres postales bajo su valor oficial.</li> </ul> </li> </ol> <p>(Artículos 260-263)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Exenciones en operaciones interiores: servicios públicos postales, hospitalización, asistencia sanitaria, veterinarios, entregas de sangre, tejidos del cuerpo humano con fines médicos o de investigación, servicios estomatológicos, odontólogos, mecánicos dentistas, de seguridad social, educación, guarda y custodia de niños, transporte de enfermos en ambulancias, operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, entregas de sellos de correo, loterías, apuestas.</li> <li>-Exenciones en las exportaciones de bienes: entregas de bienes a viajeros efectuadas en las tiendas libres de impuestos, prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos para ser objeto de trabajos en el territorio de aplicación del impuesto, prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias.</li> <li>-Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones: entregas, construcciones, mantenimiento y arrendamiento de buques afectos al salvamento, asistencia marítima, pesca costera, buques de guerra, aeronaves utilizadas en cumplimiento de funciones públicas.</li> <li>-Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos fiscales.</li> <li>-Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales.</li> <li>-Importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria.</li> <li>-Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio.</li> <li>-Importaciones de bienes personales por causa de herencia.</li> <li>-Importaciones de bienes muebles efectuados por estudiantes.</li> <li>-Importaciones de bienes de escaso valor.</li> <li>-Importaciones de pequeños envíos.</li> <li>-Bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países.</li> <li>-Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales.</li> <li>-Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía.</li> <li>-Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes.</li> <li>-Importaciones de bienes con fines de promoción comercial.</li> <li>-Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos.</li> </ul> <p>(Artículos 264-267)</p>
--------------------------	---	--



<b>OBLIGACIONES FORMALES</b>	<p>Los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados a emitir facturas por la enajenación de bienes muebles o prestación de servicios gravados por el impuesto, además de llevar la contabilidad respectiva y conservarla por un plazo de 5 años.</p> <p>Asimismo, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados a presentar declaraciones mensuales y trimestrales cuando el débito es menor a 800 francos mensuales.</p> <p>(Artículo 295).</p>	<p>Enteros mensuales y trimestrales.</p> <p>Asimismo, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados a presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan, expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones, llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas, presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.</p> <p>Además, deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda</p> <p>(Artículos 164, 166)</p>
------------------------------	---	--

<b>EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>		
<b>RUBRO</b>	<b>PAÍSES EUROPEOS</b>	
	<b>ITALIA</b>	<b>REINO UNIDO</b>
<b>FUNDAMENTO LEGAL</b>	<p>"Imposta sul valore aggiunto".</p> <p>Entrada en vigor: 01/I/1973.</p> <p>Publicación vigente: Texto Único del IVA publicado en el Boletín Oficial del Estado el 26/X/1972.</p> <p>Decreto del Presidente de la República ním. 633.</p> <p>Última actualización: 12/X/2002.</p>	<p>"Value-added tax finance act"</p> <p>Entrada en vigor: 27/VII/1972</p> <p>Publicación vigente: Ley S.I. 1994/1188. publicada el 04/VII/1994.</p> <p>Última actualización: 17/VII/1999.</p>
<b>OBJETO</b>	<p>El impuesto sobre el valor añadido se aplica sobre las enajenaciones de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en el territorio del Estado en el ejercicio de empresas o en el ejercicio de artes y profesiones y sobre las importaciones de quien las efectúe.</p> <p>(Artículo 1°).</p>	<p>El impuesto al valor agregado se aplica sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-La prestación de bienes o servicios en el Reino Unido, incluyendo cualquier tratado respecto a dicha prestación.</li> <li>-La adquisición en el Reino Unido de cualquier bien, por otro Estado miembro.</li> <li>-La importación de bienes hacia otros Estados miembros.</li> </ul> <p>(Artículo 1°).</p>

<p><b>SUJETOS PASIVOS</b></p>	<p>Son sujetos pasivos del impuesto quienes efectúen las enajenaciones de bienes y las prestaciones de servicios imponibles, son quienes tienen que declarar al erario, acumulativamente por todas las operaciones efectuadas. Las obligaciones y los derechos de operaciones efectuadas en el territorio del Estado respecto a sujetos no domiciliados y sin establecimiento en Italia, pueden ser cumplidos o ejercitados, en los modos ordinarios, por un representante domiciliado en el territorio del Estado. (Artículo 17).</p>	<p>Son sujetos pasivos del impuesto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Quienes realicen una actividad industrial, comercial o profesional de una manera independiente, así como la importación de bienes y servicios.</li> <li>-Los individuos, sociedades, empresas y cualquier sujeto registrado en el IVA.</li> <li>-Los sujetos cuya producción anual de la prestación de bienes o servicios gravables por el impuesto, o las adquisiciones de bienes de otro Estado miembro de la Unión Europea, exceda o es probable a exceder cierto valor por lo que se obligan a registrar para el IVA. Mientras que los sujetos cuya producción de actividades afectas al impuesto que no exceda estos límites no se obligan a registrar, ellos pueden registrar en el IVA, sólo si ellos lo desean.</li> <li>-Los sujetos que realizan actividades relacionadas con la prestación de bienes o servicios sujetos al impuesto, quienes realicen adquisiciones intracomunitarias, o quienes perciben servicios gravados por el impuesto. (Artículo 3°)</li> </ul>
<p><b>BASE IMPONIBLE</b></p>	<p>La base imponible de las enajenaciones de bienes y las prestaciones de servicios es constituida por la suma total de los correspondientes débitos al enajenante o al prestador según las condiciones contractuales, comprendidos los gravámenes y los gastos inherentes a la ejecución, y las deudas u otros gravámenes hacia terceros endosados al cesionario o al cliente, aumentando las integraciones directamente conexas con los correspondientes débitos por otros sujetos. (Artículo 13).</p>	<p>La base imponible se constituye por el precio de venta de los bienes o servicios, excluyendo el IVA, importaciones de acuerdo al valor aduanero más derechos.</p> <p>La base imponible del impuesto es la suma total pagada o pagable a la persona que proporciona los bienes o servicios incluyendo todos los impuestos, comisiones, costos y cargos relacionados con dicho acto, pero con exclusión del IVA causado respecto a la transacción efectuada, por lo tanto, la base imponible será el valor de cualquier prestación de bienes o servicios. (Artículo 19).</p>

**TASAS**

-Tasa estándar: 20%

-Tasas reducidas:

\*4% (leche fresca, no concentrada ni azucarada destinada al consumo alimenticio, manteca, quesos, hortalizas y plantas comestibles, trigo, centeno, maíz, excluido aquél destinado a la siembra; margarina animal o vegetal, pastas alimenticias, pan y otros productos de la panadería ordinaria, aparatos de ortopedia (comprendidas las cinturoneras médico-quirúrgicas); objetos y aparatos por fracturas (duchas, varillas y parecidos); objetos y aparatos de prótesis dentaria, oculística y otras; aparatos para facilitar la audición a los sordos, de llevar sobre la persona o de insertar en el organismo, para compensar una deficiencia o una enfermedad).

\*10% (animales vivos destinados a la alimentación humana; abejas y gusanos de seda, crustáceos y moluscos separados de su cáscara o de su concha, excluidas las langostas y ostras; semillas y frutos aceitosos; energía eléctrica para uso doméstico; energía eléctrica y gas para empleo de empresas de la extracción y manufactura, gas metano y gases petrolíferos licuados, aceites combustibles y extractos aromáticos empleados para generar energía eléctrica, con potencia no inferior a 1 KW; productos fitosanitarios; productos de origen mineral y químico-empresario; medicamentos listos para el empleo humano o veterinario.

-Tasa aumentada: 38 % (trabajos de platino, excluidos aquellos para uso industrial, sanitario y de laboratorio; pieles de peletería, curtidas o listas de mara, armiño, chinchilla, leopardo, jaguar, úgre, pantera, cebrá, lince, visón, y otras, vinos espumosos, autovehículos para el transporte de personas y cosas con cabina profunda o a furgón, motocicletas para empleo privado con motor, barcos y embarcaciones de deporte, alfombras y guías construidas a mano originaria del oriente y del Norte Africa).

(Artículo 16, tablas A y B).

-Tasa estándar: 17.5%

-Tasa 0%: notas del banco, libros, folletos, periódicos, revistas, música, mapas, caravanas y casas flotantes, caridades, vestido y calzado para niños, construcción de edificios, medicinas, ayudas discapacitados, comida para el consumo humano, materias del alimento animal, semillas u otros medios de propagación de plantas, animales vivos (excepto alimentos en restaurantes, dulces, chocolates, helados refrescos, etc.), oro, importaciones, exportaciones, servicios internacionales, desagüe de aguas inmundas, transporte de pasajeros (excepto taxis), donaciones.

-Tasa Incrementada: NO APLICA.

- La Tesorería puede aumentar o disminuir la proporción de IVA por un porcentaje que no exceda del 25 por ciento, pero cualquier modificación dejará de estar en vigor a la expiración de un período de un año de la fecha en que toma el efecto.

(Artículo 2º, Apéndice 8, sección 30).

**EXENCIONES**

Se exentan del impuesto:

- Actividades de las asociaciones con finalidad de asistencia, beneficencia, educación, instrucción, estudio o búsqueda científica a favor de las poblaciones golpeadas por calamidades naturales o catástrofes.
  - Prestaciones de transporte de enfermos o heridos en vehículos equipados
  - Servicios postales, de hospitalización y cura prestados por entes hospitalicios y clínicas asociadas, comprendidos el suministro de medicamentos, presidios sanitarios y comida.
  - Prestaciones educativas de la infancia y la juventud, comprendidos el suministro de libros y materiales didácticos
  - Prestaciones propias de orfanatos, guarderías, casas de descanso para ancianos.
  - Prestaciones propias de las bibliotecas, la visita de museos, galerías, pinacotecas, monumentos, villas, edificios, parques, jardines botánicos y zoológicos.
  - Las cesiones de órganos, sangre y leches humanas y de plasma sanguíneo, prestaciones socio-sanitarias en favor de ancianos e inhábiles adultos, drogadictos, enfermos de SIDA, minusválidos psicofísicos y menores implicados en situaciones de inadaptación y desviación
  - Prestaciones de servicios concernientes a la concesión y la negociación de créditos, operaciones de financiación; la asunción de empeños de naturaleza financiera, de fianzas y otras garantías y la gestión de garantías de créditos de parte de los otorgantes.
  - Operaciones de seguro, de reaseguro y de censo reservativo, operaciones relativas a divisas extranjero-habiente de curso legal y a créditos en divisas extranjeras, a acciones, obligaciones u otros títulos no representativos de mercancías y a cuotas sociales.
- (Artículo 10)

Estarán exentos del impuesto:

Los terrenos y transacciones de dominio, seguros, competencias deportivas, servicios educativos, apuestas, juegos y loterías, entierro y cremación, educación, finanzas (créditos, compraventas), eventos para obtener fondos para caridades, salud y bienestar, tierra (licencia para ocuparla, para propósitos caritativos, trabajos de ingeniería civil inconclusos), servicios postales, deportes, sindicatos, obra de arte, hospedaje, tratamiento médico o quirúrgico, prestación hospitalaria, sangre humana, productos para propósitos terapéuticos, órganos o tejido para diagnósticos o propósitos terapéuticos o investigación médica, prestación de servicios respecto al bienestar espiritual por una comunidad religiosa, servicios de transporte para enfermo o personas del herido en vehículos especialmente diseñados para ese propósito, prótesis dentales, servicios oftalmológicos.

(Apéndice 9, secciones 8 y 31).

**OBLIGACIONES  
FORMALES**

El contribuyente está obligado a emitir por cada operación imponible, una factura en forma de nota, cuenta u honorarios, la factura se tiene por emitida al acto de su entrega o envío a la otra parte. Asimismo, el contribuyente tiene que registrar dentro de quince días las facturas emitidas, en el orden de su numeración y con referencia a la fecha de la misma, en cada una de ellas se tiene que indicar el número progresivo y la fecha de emisión, la suma imponible de la operación o las operaciones y la suma del impuesto, con distinción de la alícuota.

De igual forma, el contribuyente deberá declarar el impuesto causado de manera mensual, trimestral y un entero anual.

(Artículos 21, 23).

Los sujetos pasivos del impuestos estarán obligados a enterar el impuesto al final de cualquier mes, si el valor de sus enajenaciones o prestaciones de servicios afectas al impuesto en el periodo del año que acaba ha excedido £45,000; o cuando quiera, si hay razones por creer que el valor de sus enajenaciones en el periodo de 30 días que empiezan excederá £45,000. Como excepción se permite a ciertos comerciantes hacer sus ingresos del IVA en una base anual, esta facilidad está absolutamente a la discreción del Tesoro.

Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a emitir facturas, lo que significa que se vuelven responsables respecto del IVA por la referencia a facturas emitidas y las ventas que hicieron independientemente de si el pago se ha recibido realmente.

(Artículo 26; Apéndice 1, sección 3).

Antes de iniciar el análisis de los sistemas de determinación del impuesto al valor agregado en los países objeto de estudio, es importante precisar los diversos métodos posibles de cálculo aplicables a este gravamen, para así lograr identificar el sistema regulado por cada país; lo anterior se plasma en el siguiente esquema:

<b>DIFERENTES SISTEMAS POSIBLES DE IVA<sup>1089</sup></b>		
<b>1. Campos de aplicación posibles de los sistemas de IVA</b>		
A. IVA SOBRE EL PRODUCTO BRUTO: Impuestos sobre el conjunto de las ventas sin ninguna deducción por las compras.	B. IVA SOBRE LA RENTA NETA: Deducciones para los bienes de equipo con el límite de su valor de amortización.	C. IVA SOBRE EL CONSUMO NETO: Deducciones para las compras, inmediatamente deducibles.
<b>2. Métodos posibles de aplicación de un IVA sobre el consumo neto</b>		
A. MÉTODO DE ADICIÓN: Identificación del valor añadido sumando todos los elementos de valor añadido (salarios, beneficiarios, alquileres e intereses).	B. MÉTODO DE SUSTRACCIÓN: Identificación del valor añadido por diferencia entre el producto final y productos consumidos.	
<b>3. Tipos de métodos de sustracción utilizados en los sistemas de IVA sobre el consumo neto</b>		
A. MÉTODO DE SUSTRACCIÓN DIRECTO: El valor total fuera de impuestos de las compras se deduce del valor total fuera de impuestos de las ventas y se grava la diferencia.	B. MÉTODO DE SUSTRACCIÓN INTERMEDIO: El valor total, impuestos incluidos, de las compras se deduce del valor total, impuestos incluidos, de las ventas y se grava la diferencia.	C. MÉTODO DE SUSTRACCIÓN INDIRECTO: Para cada periodo fiscal, el valor del impuesto soportado sobre las compras se deduce del impuesto repercutido sobre las ventas.

Derivado de lo que antecede, se determina que el IVA se puede calcular por el "método de adición" o por el "método de sustracción", el primero se esfuerza en identificar y gravar los componentes del valor agregado (salarios y beneficios), mientras que el segundo tiene por efecto gravar la diferencia entre el valor de los productos y el valor de los medios de producción, ya sea de manera directa, indirecta o intermedia.

De acuerdo con lo señalado por la OCDE, cuando se utiliza el "método de adición" se pueden plantear problemas en cuanto a la definición de los beneficios imposables o en cuanto a la determinación del importe exacto de los ajustes a efectuar en las fronteras, además de ser difícil actuar de otra forma que no sea sobre la base de un tipo único y eximiendo ciertos bienes y servicios específicos; en la práctica, éste método casi no se utiliza en ningún país.<sup>1090</sup>

<sup>1089</sup> Esquema obtenido de: OCDE, *La fiscalidad en los países de la OCDE*, Editores Mundi-Prensa, Madrid, 1995, p. 85.

<sup>1090</sup> *Idem.*, p. 84.

El método de sustracción directo es complicado de aplicar cuando existen varios tipos de imposición o cuando se desea eximir ciertos bienes o servicios, razón por la que la mayoría de los países han optado por sistemas de impuestos basados en el consumo neto, utilizando el método de sustracción indirecto debido a que permiten detectar mejor el fraude fiscal, además de evitar la imposición acumulativa de los bienes de equipo.<sup>1091</sup>

Teóricamente, el método de sustracción indirecta es el más sencillo en cuanto a su funcionamiento, ya que se incluye el impuesto en el conjunto de los precios de los bienes y servicios vendidos y pagan periódicamente a las autoridades fiscales los impuestos disminuidos en el importe del IVA que han pagado sobre sus compras a sus proveedores.<sup>1092</sup>

No obstante la sencillez teórica del sistema, éste se encuentra reducido en la práctica por la necesidad de orden político o administrativo en la que se encuentran los gobiernos de aplicar un sistema con tipos múltiples sobre una base limitada, de aplicar regímenes distintos a ciertos contribuyentes, y en ciertos casos, de prever medidas transitorias cuando el impuesto al valor agregado haya reemplazado a otros sistemas de impuesto generales al consumo.<sup>1093</sup>

En la práctica, casi todos los países han recurrido a tipos cero, a exenciones o a tipos múltiples en el marco de sus sistemas de IVA; por lo que, este gravamen se hace más complejo para la mayoría de los contribuyentes al tener que registrar sus operaciones separadamente en su declaración a las autoridades fiscales. De igual forma, la multiplicidad de tasas genera problemas en cuanto a la administración y control del gravamen por parte del Fisco.

Una vez establecido lo anterior, es importante precisar los tipos de sistemas de determinación del impuesto al valor agregado regulados por cada uno de los países objeto de la presente investigación.

---

<sup>1091</sup> *Ibidem.*

<sup>1092</sup> *Ibidem.*

<sup>1093</sup> *Ibidem.*

**SISTEMA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

RUBRO	PAISES AMERICANOS		
	ARGENTINA	CHILE	ESTADOS UNIDOS
MÉTODO DE APLICACIÓN	Método de sustracción (Débito fiscal - Crédito fiscal)	Método de sustracción (Débito fiscal - Crédito fiscal)	NO APLICA
SISTEMA EMPLEADO (REGLA GENERAL)	<p><b>Débito fiscal:</b> a los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados imputables al período fiscal que se liquida, se aplicarán las alícuotas fijadas para las operaciones que dan lugar a la liquidación que se practica. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, restituciones, descuentos o bonificaciones que respecto del precio neto se logren, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas dichas operaciones.</p> <p>En el caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella.</p> <p><b>Crédito fiscal:</b> al débito fiscal se restarán: a) el gravamen que en el período fiscal que se liquida se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios y hasta el límite del impuesto que surja de aplicar sobre los montos totales netos de dichas actividades, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas; b) el gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones o devoluciones que respecto de los precios netos, se otorgan en el período fiscal por las ventas, locaciones o prestaciones de servicios, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas.</p> <p>En el caso de la exportación, los exportadores podrán computar contra el impuesto que es definitivo aduadarse por sus operaciones gravadas, el impuesto que por los bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones, les hubiera sido facturado en la medida en que el mismo este vinculado a la exportación y no hubiera sido utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor. (Artículos 11, 12, 25, 43)</p>	<p>Constituye <b>débito fiscal</b> mensual la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo. El impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal.</p> <p>Del débito fiscal, se deducirán los impuestos correspondientes a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-bonificaciones y descuentos otorgados a los beneficiarios del servicio sobre operaciones afectas, con posterioridad a la facturación</li> <li>-cantidades restituidas a los beneficiarios del servicio en razón de bienes devueltos y servicios rescatados por los contribuyentes, siempre que correspondan a operaciones afectas y la devolución de las especies o rescisión del servicio se hubiera producido dentro del plazo de tres meses.</li> <li>-sumas devueltas a los compradores por depósitos cuando ellas hayan sido incluidas en el valor de venta afecto a impuesto.</li> </ul> <p>Los contribuyentes afectos al pago del tributo tendrán derecho a un <b>crédito fiscal</b> contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario en que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio.</p> <p>Del crédito calculado con arreglo a dichas normas, deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas en el mismo período por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores y prestadores de servicios hubieren, a su vez, cobrado al efectuar las deducciones.</p> <p>Por otra parte, deberá sumarse al crédito fiscal el impuesto que concierne en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, por aumentos del impuesto ya facturadas.</p>	NO APLICA



		<p>No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes, los contribuyentes podrán efectuar los ajustes señalados o deducir el crédito fiscal del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos periodos tributarios siguientes a aquel que se indica en dichas normas, sólo cuando las respectivas notas de crédito y débito o las facturas, según corresponda, se reciban o se registren con retraso. (Artículos 20, 21, 24).</p>	
<p><b>REGLA DE PRORRATEO (ACTIVIDADES COMBINADAS)</b></p>	<p>Cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas generales.</p> <p>Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario deberán ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes del ejercicio considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso. La diferencia que surja del ajuste mencionado, al igual que el monto de las operaciones de cada uno de los meses del ejercicio, se actualizarán mediante la aplicación del índice de precios al por mayor. (Artículo 13)</p>	<p>En el caso de que en cualquiera de los periodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas, se deberán restituir las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto, que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho periodo de seis o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del IVA. (Artículo 27 bis, párrafo segundo).</p>	<p>NO APLICA</p>

<b>FORMALIDADES DEL SISTEMA</b>	<p>El cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios gravados, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos impositivos. (Artículo 12, último párrafo)</p>	<p>-La nota de crédito será requisito indispensable para que los contribuyentes puedan obtener la devolución de impuestos pagados en crédito por el efecto en la facturación del débito fiscal.</p> <p>-El crédito fiscal será equivalente al impuesto recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo periodo. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con puntos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.</p> <p>-Para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, y que estos documentos han sido registrados en los libros especiales. En el caso de impuestos acreditados con facturas, éstas sólo podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas. (Artículos 21, 23, 25)</p>	NO APLICA
<b>TRASLACIÓN</b>	<p>Los responsables inscritos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados a otros responsables inscritos o no inscritos, deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, el cual se calculará aplicando sobre el precio neto, la alícuota correspondiente, además deberá dejar constancia en la factura de los respectivos números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación.</p> <p>Pero cuando el responsable inscrito realice ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados a contribuyentes fiscales, no deberá discriminar en la factura el gravamen que recae sobre la operación.</p> <p>Los responsables no inscritos no podrán discriminar el impuesto en las facturas que emitan.</p> <p>Se presume, sin admitir prueba en contrario, que toda factura extendida a un no inscrito en la que se efectúa discriminación del impuesto, corresponde a un responsable no inscrito.</p> <p>El incumplimiento de las obligaciones establecidas hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador, locatario o prestador del servicio no tendrá derecho al crédito fiscal. (Artículos 17-41)</p>	<p>Las personas que realicen operaciones gravadas, con excepción del que afecta a las importaciones, deberán cargar a los compradores o beneficiarios del servicio, una suma igual al monto del respectivo gravamen, aun cuando sean dichos compradores o beneficiarios, quienes deban enterar el tributo en arcas fiscales. El impuesto deberá indicarse separadamente en las facturas, salvo en aquellos casos en que la Dirección Nacional de Impuestos Internos autorice su inclusión, tratándose de boletas (recibos o notas), el impuesto deberá incluirse en el precio.</p> <p>El recargo del impuesto se hará efectivo aun cuando los precios de los bienes y servicios hayan sido fijados por la autoridad, en virtud de disposiciones legales o reglamentarias. Con todo, el impuesto recargado no será considerado para los efectos de calcular otros recargos legales que puedan afectar al precio de las especies o servicios. (Artículo 69).</p>	

<b>LIMITACIONES</b>	<p>-Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera que fuese su etapa de aplicación.</p> <p>-Las enajenaciones de un responsable no inscrito, no respaldadas por las respectivas facturas de compra o documentos equivalentes, determinarán su obligación de ingresar el gravamen que resulte de aplicar sobre el monto de tales enajenaciones la alícuota correspondiente sin derecho al cómputo de crédito fiscal alguno sin disminución alguna de las obligaciones de los responsables inscritos. (Artículos 12, 34).</p>	<p>-No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por la ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.</p> <p>-No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto. (Artículo 23)</p>	NO APLICA
<b>LIQUIDACIÓN</b>	<p>El impuesto resultante se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial. Tratándose de la actividad agropecuaria, los responsables podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial. En el caso de importaciones definitivas, el impuesto se liquidará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación.</p> <p>Cuando el pago del precio respectivo no se efectivice dentro de los 15 días posteriores a la fecha prevista, su cómputo sólo será en el periodo fiscal en que se instrumenta la obligación de pago mencionada mediante la suscripción de cheques de pago diferido, pagaré, facturas conformadas, letras de cambio o en su defecto, a partir de los 180 días de la mencionada fecha. (Artículos 14, 27).</p>	<p>Los contribuyentes deberán pagar en la Tesorería Comunal respectiva, o en las Oficinas Bancarias autorizadas por el Servicio de Tesorerías, hasta el día 12 de cada mes, los impuestos devengados en el mes anterior. En el mismo acto deberán presentar una declaración jurada del monto total de las operaciones realizadas en el mes anterior, incluso las exentas de impuesto. El impuesto a las importaciones deberá pagarse antes de retirar las especies del recinto aduanero. (Artículo 64)</p>	NO APLICA
<b>SALDO A FAVOR Y DEVOLUCIÓN</b>	<p>El saldo que resultare a favor del contribuyente sólo deberá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales siguientes, o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables.</p> <p>Asimismo, la devolución del impuesto se presenta:</p> <p>-En las exportaciones, ya que si la compensación permitida por la Ley no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo o en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables. Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, actualizándose automáticamente mediante la aplicación de</p>	<p>Si resultare un remanente de crédito en favor del contribuyente, respecto de un periodo tributario, dicho remanente no utilizado se acumulará a los créditos que tengan su origen en el periodo tributario inmediatamente siguiente. Igual regla se aplicará en los periodos sucesivos, si a raíz de estas acumulaciones subsistiere un remanente a favor del contribuyente.</p> <p>Para los efectos de imputar los remanentes de crédito fiscal a los débitos que se generen por las operaciones realizadas en los periodos tributarios inmediatamente siguientes, los contribuyentes podrán reajustar dichos remanentes, convirtiéndolos en unidades tributarias mensuales, según su monto vigente a la fecha en que debió pagarse el tributo, y posteriormente reconvirtiendo el número de unidades tributarias así obtenido, al valor en pesos de ellas a la fecha en que se impute efectivamente dicho remanente. Las diferencias de</p>	NO APLICA

	<p>precios al por mayor</p> <p>-En las compras efectuadas por turistas del extranjero, de bienes gravados producidos en el país, que aquellos trasladan al exterior, darán lugar al reintegro del impuesto facturado por el vendedor</p> <p>-Respecto a las compras, locaciones o prestaciones realizadas en el mercado interno, cuando el adquirente, locatario o prestatario utilice fondos ingresados como donación en el marco de convenios de cooperación internacional.</p> <p>-A las misiones diplomáticas permanentes se les reintegrará el impuesto involucrado en el precio que se les facture por bienes, obras, locaciones, servicios y demás prestaciones gravadas que utilicen para la construcción, mantenimiento y equipamiento de los locales de la misión (Artículos 24, 43, 46).</p>	<p>crédito fiscal que provenga de la no utilización oportuna por el contribuyente del mecanismo de reajuste antes señalado, no podrán invocarse como crédito fiscal en períodos posteriores. El Presidente de la República estará facultado para hacer extensiva la reajustabilidad antes señalada, a las sumas que los contribuyentes hayan cancelado en exceso en un período tributario, en razón de cambio en las modalidades de declaración y pago del impuesto de esta ley.</p> <p>Los contribuyentes del IVA y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal, durante tres o más períodos tributarios consecutivos como mínimo, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su Activo Fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustada, a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. Asimismo, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación o obtenido una devolución superior a la que corresponde de acuerdo a la ley.</p> <p>Los contribuyentes deberán solicitar al Servicio de Tesorería que se les emita un Certificado de Pago por una suma de hasta el monto de los créditos acumulados, expresados en unidades tributarias, mismo que será nominativo, intransferible a terceros personas y a la vista, y podrá fraccionarse en su valor. (Artículos 26, 27, 27 bis, párrafos primero y tercero).</p>	
<p><b>RETENCIÓN</b></p>	<p>En los casos y en la forma que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos, ciudad autónoma en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante retención o percepción en la fuente. (Artículo 27, penúltimo párrafo)</p>	<p>No existe un precepto específico que regule la retención, sin embargo, se hace referencia a dicha figura en varios numerales de la Ley, al señalar:</p> <p>La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo, podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo superior a los vendedores o prestadores de servicios que no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, e imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluido de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario. (Artículos 3º, párrafo tercero, 27 bis, párrafos primero y penúltimo; y 64 último párrafo).</p>	<p>NO APLICA</p>

**SISTEMA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

RUBRO	PAISES EUROPEOS	
	FRANCIA	ESPAÑA
<b>METODO DE APLICACIÓN</b>	Método de sustracción (Sistema de deducción)	Método de sustracción (Sistema de deducción)
<b>SISTEMA EMPLEADO (REGLA GENERAL)</b>	<p>•El IVA es un impuesto único y global que se basa en la técnica de pagos fraccionados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-En un primer tiempo el contribuyente calcula el impuesto sobre el monto de sus operaciones gravables. Obtiene así, el IVA bruto o colectado</li> <li>-En un segundo tiempo el contribuyente puede recuperar salvo las limitaciones y exclusiones, el impuesto que haya gravado en las compras, servicios y trabajos que concurren a la realización de sus operaciones que dan derecho a deducción. La diferencia o el IVA neto debe entregarse al Tesoro</li> <li>-Las deducciones de IVA deberán ser mencionadas en las declaraciones mensuales o trimestrales que los contribuyentes suscriban en el servicio de impuestos</li> </ul> <p>•La deducción de IVA debe operarse por vía de imputación, ésta se efectúa exclusivamente sobre el impuesto de cuya empresa es ella misma contribuyente (IVA bruto o colectado). Cuando la tasa deducible es superior a la tasa colectada, el excedente constituye un crédito de IVA susceptible de imputarse sobre las declaraciones siguientes o bien para ser reembolsado cuando su imputación no sea posible.</p> <p>(Artículos 286-287).</p>	<p>•La base imponible se determinará en régimen de estimación directa, que comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.</p> <p>•Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto</li> <li>-Importaciones de bienes</li> <li>-Adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en la Ley.</li> </ul> <p>•El derecho a la deducción sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las siguientes operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA</li> <li>-Prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes.</li> <li>-Operaciones exentas, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad.</li> <li>-Servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del Impuesto.</li> <li>-Operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.</li> <li>-Operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estuvieran exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad.</li> </ul> <p>-En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho</p> <p>•En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el monto total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes. (Artículos 81, 92 y 94).</p>

**REGLA DE PRORRATEO (ACTIVIDADES COMBINADAS)**

Una persona que realiza concurrentemente operaciones no gravadas y gravadas por el IVA debe, para operar la deducción de la tasa relativa a sus gastos, proceder previamente a la afectación de todo o de una parte de sus bienes o servicios a cada una de estas categorías de operaciones.

-En los gastos afectados exclusivamente a las operaciones no gravadas el IVA que gravó los gastos de inversión y de funcionamiento utilizados exclusivamente para la realización de operaciones no gravables, no es deducible.

-En los gastos utilizados concurrentemente para la realización de operaciones gravadas y no gravadas (gastos mixtos) la tasa que se aplica a estos gastos sólo es deducible en proporción a la utilización de estos bienes y servicios para la realización de operaciones gravadas.

-La proporción de utilización para las necesidades de operaciones gravadas debe, en principio, determinarse gasto por gasto, los contribuyentes parciales tienen, sin embargo, la posibilidad de aplicar una clave de repartición común al conjunto de los gastos a condición de poderla justificar.

-Esta clave de repartición puede calcularse sobre una relación de tiempo de utilización o de salarios.

-Los contribuyentes parciales deben llevar una contabilidad que permita justificar la afectación de los bienes o servicios del conjunto de operaciones que realizan, comprendiéndose también las actividades no gravadas.

-Respecto a la deducibilidad del IVA resultante de la proporción de utilización de gastos para operaciones gravables y cuando por las operaciones gravadas el contribuyente parcial sólo realiza operaciones conexas a esta empresa o exentas pero que dan derecho a deducción, la proporción de la tasa que gravó los gastos exclusivamente afectados a estas operaciones es integralmente deducible.

(Artículos 289, 290, 291)

La regla de prorrateo será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Esta regla tendrá dos modalidades de aplicación, general y especial, la primera se aplicará cuando no se den las circunstancias de la regla de prorrateo especial que será cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla o cuando el monto total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrateo general exceda en un 30 por ciento del que resultaría por aplicación de la regla de prorrateo especial.

En los casos de aplicación de la regla de prorrateo general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje de deducción que se determinará multiplicando por cien el resultado de una fracción en la que figuren en el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrateo de deducción definitiva un función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

El ejercicio del derecho a deducir en la prorrateo especial se ajustará a las siguientes reglas:

-Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

-Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

(Artículos 102, 103, 104, 105, 106)

**FORMALIDADES DEL SISTEMA**

-El IVA que haya gravado los elementos de una operación gravable sólo puede ser deducido en la medida en que sea mencionado sobre un documento justificativo (factura).

-El IVA que grave los bienes que constituyen inmobilizaciones (activo fijo), bienes diferentes de las inmobilizaciones y los servicios, se operará por imputación sobre la tasa debida por la empresa, en el mes en que se generó el derecho de deducción del impuesto.

-El derecho a deducir se genera cuando el impuesto deducible se vuelve exigible para el proveedor.

-El IVA debe ser señalado en la declaración depositada en el mes en el que se efectuó la adquisición de bienes o el pago de los servicios y de los trabajos inmobiliarios.

-La fecha prevista para mencionar el IVA deducible sobre las declaraciones se impone al contribuyente.

-En caso de omisión el impuesto deducible puede figurar válidamente en las declaraciones depositadas hasta el 31 de diciembre del segundo año siguiente al de la omisión.

-El derecho a deducción se reconoce desde el momento en que los bienes y servicios comprados, que hayan sido objeto de una adquisición concomitativa:

- \* sean necesarios a la explotación
- \* no sean objeto de una utilización privativa superior a 90% de la utilización total.

-A reserva de que estas condiciones sean satisfechas, la deducción del impuesto será autorizada aun si el bien o servicio está afectado simultáneamente o sucesivamente a las necesidades de la explotación y a otras necesidades. La concesión de la deducción está ligada a la utilización efectiva de los bienes.

(Artículos 124-1 del anexo II, 271-1-2, 271-1-3, 293).

**Requisitos subjetivos de la deducción:**

-Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades.

-También podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos.

-No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuentas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente se afecten total o parcialmente a dichas actividades.

**Requisitos formales de la deducción:**

-Sólo podrán ejercer el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho como lo son: la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, el documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación, el recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

-En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

-Tratándose de bienes adquiridos en común por varios sujetos pasivos, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura o documento justificativo se consigné, en forma expresa y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los adquirentes.

**Nacimiento del derecho a deducir:**

-En el momento en que se devengan las cuotas deducibles.

-En las importaciones de bienes, en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles.

-En las entregas de medios de transporte nuevos, en el momento de efectuar la correspondiente entrega.

(Artículos 93, 97, 98)

<p><b>TRASLACIÓN</b></p>	<p>Se permite el traslado de los créditos del impuesto un exceso, especialmente en el caso de acumulación de existencias de compras de bienes de inversión. En general, no se conceden devoluciones más que en el caso de exportaciones o cuando una empresa interrumpe totalmente su actividad. (Artículo 297).</p>	<p>Esta figura es conocida como "impugnación" y se regula en: -En los ajustes pasivos deberá repercutir inmediatamente el impuesto del Impuesto sobre aquellos pasivos que se realice la operación gravada, quedando éste obligado a repercutir siempre que la repercusión se agote a lo dispuesto en esta Ley. -La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrá emitirse por vía telemática. -La cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijos administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado. -La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de captar y entregar la factura o documento análogo correspondiente. -Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo. -El destinatario de la operación gravada por el IVA no estará obligado a repercutir la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto. (Artículo 83)</p>
<p><b>LIMITACIONES</b></p>	<p>-Una persona que haya adquirido bienes a título privado y que ulteriormente decida ejercer una actividad gravada no puede obtener un derecho a deducción para los bienes que adquirió a título de persona privada. -Una persona física o moral que no tenga la calidad de contribuyente en el momento de la adquisición de bienes no puede operar el derecho a deducción para esos bienes cuando se vuelve contribuyente del IVA. -El IVA que se relaciona con compra de bienes no gravables y con servicios utilizados en forma exclusiva para operaciones gravadas es deducible íntegramente con reserva de las excepciones previstas por la legislación vigente. -El IVA relativo a los gastos de bienes y a los servicios utilizados exclusivamente para la realización de operaciones exentas no es deducible. -El IVA relativo a las sumovilizaciones así como a otros bienes y a los servicios que son utilizados concurrentemente para actividades gravadas y exentas es deducible hasta por el porcentaje general de deducción relativa a estas operaciones. (Artículos 288-290)</p>	<p>-Las empresas o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se utilicen, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional, entre otros los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otros de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos, los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas; los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo; los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional. -Las empresas o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se utilicen, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional, entre otros los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otros de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos, los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas; los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo; los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional. -No podrán ser objeto de deducción, en ningún momento, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por sucesiones, herencias, arrendamientos, beneficencia, repatriación, mantenimiento o utilización de los bienes y sumeros que se utilicen a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a las comidas, jenes, alhajas, pedras preciosas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platinas, aluminas, bebidas y tabaco, repeticiones y servicios de carácter recreativo, bienes o servicios destinados a accionistas o clientes, contratados o a terceros personas. El derecho a la deducción sólo podrá ejercerse en la declaración liquidatoria relativa al período de liquidación en que se tienen que repercutir las cuotas deducibles, siempre que no hubieren transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. El derecho a la deducción caduca cuando el contribuyente no la deduciere expresada en los plazos señalados (Artículos 85, 86, 89 y 90 párrafo 1º).</p>



<p><b>LIQUIDACIÓN</b></p>	<p>Según el régimen de imposición, las declaraciones son entregadas mensualmente, trimestralmente o anualmente. Las modalidades de reglamento de la tasa varían igualmente en función del régimen de imposición.</p> <p>Los contribuyentes habituales están obligados a entregar una declaración aún cuando no hayan realizado operaciones gravadas.</p> <p>(Artículo 301)</p>	<p>-Los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda.</p> <p>-En las importaciones de bienes el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.</p> <p>-Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo siguiente transcurridos treinta días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realice en el plazo reglamentario, se podrá iniciar por aquéllo el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional del IVA correspondiente, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.</p> <p>-La liquidación provisional de oficio se realizará con base en los datos, antecedentes, signos, índices, módulos o demás elementos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, ajustándose al procedimiento que se determine reglamentariamente, y una vez notificadas, serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las reclamaciones que legalmente puedan interponerse contra ellas.</p> <p>(Artículos 167, 167 bis, 168)</p>
<p><b>SALDO A FAVOR Y DEVOLUCIÓN</b></p>	<p>Cuando el impuesto deducible exceda al impuesto colectado, el excedente constituye un crédito de IVA susceptible de imputarse sobre las declaraciones siguientes o bien, a ser reembolsado cuando su imputación no sea posible.</p> <p>Los contribuyentes pueden obtener a su solicitud el reembolso de créditos de IVA no imputables de que disponen. En principio, la solicitud deberá ser anual, ya que el reembolso debe pedirse durante el mes de enero.</p> <p>El reembolso será relativo al crédito que permanezca al 31 de diciembre del año precedente en la medida en que este último sea al menos igual a 150 Euros.</p> <p>Los contribuyentes tienen la facultad de solicitar reembolsos trimestrales (en abril, julio y octubre) si en cada declaración entregada durante el semestre civil hace constar un crédito y si el monto del crédito reembolsable es al menos igual a 760 Euros.</p> <p>Todo beneficiario de un reembolso debe restituir por un monto igual a los gastos eventualmente reportados a título de las deducciones sobre sus declaraciones ulteriores.</p> <p>(Artículos 302-303)</p>	<p>Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo de liquidación, por exceder continuamente la cuantía de las cuotas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación de dicho año.</p> <p>La Administración procederá en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto. Cuando la declaración-liquidación, o en su caso, de la liquidación provisional resulte cuantía a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.</p> <p>Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.</p> <p>(Artículo 115)</p>
<p><b>RETENCIÓN</b></p>	<p>NO APLICA</p>	<p>NO APLICA</p>

**SISTEMA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

**RUBRO**

**PAISES EUROPEOS**

**ITALIA<sup>1</sup>**

**REINO UNIDO**

**MÉTODO DE APLICACIÓN**

Método de sustracción  
(Devengo del impuesto- crédito del impuesto)

Método de sustracción  
(Sistema de deducción: A. Método de Producción y B. Método Dual-Use)

**SISTEMA EMPLEADO (REGLA GENERAL)**

**Devengo del impuesto:**  
1. El sujeto que efectúa la enajenación de bienes o prestación de servicios imponibles tiene que adeudar el relativo impuesto, a título de devengo, al cesionario o al cliente.  
2. Por las operaciones en las que no es prescrita la emisión de la factura, se teniendo comprendido el impuesto dentro del valor de la operación.  
3. Es talo cada pacto contrario a las disposiciones anteriores.

**Crédito del impuesto:**

1. Es deducible de la suma del impuesto relativo a las operaciones efectuadas, aquel impuesto devengado o debido o bien abonado, del sujeto pasivo o a él adeudado a título de devengo en relación con los bienes y a los servicios importados o adquiridos en el ejercicio de la empresa, arte o profesión.

2. El derecho al acreditamiento del impuesto relativo a los bienes y servicios adquiridos o importados surge en el momento en que el impuesto se pose exigible y puede ser ejercido, a más tardar, con la declaración relativa al segundo año siguiente a aquel en que el derecho al acreditamiento ha surgido y a las condiciones existentes al momento del nacimiento del derecho mismo.

3. No es deducible el impuesto relativo a la adquisición o a la importación de bienes y a servicios referentes a operaciones libres o en todo caso no sometidas al impuesto.

4. Sólo las operaciones efectuadas en el territorio del Estado, dan derecho al acreditamiento del impuesto.

\*Respecto a la importación, el impuesto es determinado al aplicar la alícuota correspondiente al valor de los bienes importados establecidos en materia aduanera, además de incrementar la suma de los derechos aduanaeros debidos, a excepción del impuesto sobre el valor añadido, además de la suma de los gastos de tramitación hasta el lugar de destino dentro del territorio de la Comunidad que figura sobre el documento de transporte bajo cuyo signo los bienes son introducidos en el territorio mismo. (Artículos 18-19).

**Sistema de deducción:**  
Si la deuda del IVA total (IVA causado) excede el IVA total deducible (IVA deducible), la diferencia es la cantidad de IVA pagable, el cual deberá liquidarse en la Oficina de General de Recaudación, pero si el IVA deducible excede la deuda del IVA, el exceso se reembolsará al contribuyente registrado por la mencionada oficina.

El IVA causado es la suma total pagada o pagable a la persona que proporciona el bien o servicio incluso todos los impuestos, comisiones, costas y cargos es abonado sin incluir el IVA causado respecto a la transmisión efectuada y respecto al impuesto en las importaciones, será el valor de la costumbre comercial de donde se genera la enajenación del bien o la prestación del servicio.

Una persona sujeta a impuestos es sujeta a deducción el IVA pagable de sus actividades cuando esas actividades son susceptibles a la enajenación de bienes o prestación de servicios gravables con el impuesto en estudio. Sin embargo, una persona sujeta a impuestos no siempre puede deducir el IVA respecto a sus actividades ya que si éstas no son susceptibles a actividades calificadas no serán objeto de deducción.

El IVA no es deducible en la adquisición de bienes y servicios que son susceptibles a los gastos de provisión de comida o bebidas, alojamiento u otros servicios personales para la persona sujeta a impuestos, empleado, así como la adquisición vehicular de motor para pasajeros.

A. El método de producción es empleado por el contribuyente cuando los resultados reflejan el uso de las actividades gravadas, este método es basado en la determinación del deducible de las actividades respecto a la producción total del negocio del contribuyente. Asimismo, el método en comento se ha visto tradicionalmente como el método normal ya que el nivel de producción generalmente proporciona la medida de las actividades calificadas.

Desde hay ingresos significativos de actividades que no están exentas, el método de la producción es el apropiado. Este método regula que ciertas transacciones debe excluirse si su inclusión desvirtúa el resultado, y existen dos tipos de actividades que pueden excluirse:

- las transacciones financieras no financieras, y
- las transacciones de propiedad accionales.

(Artículo 19, 20, 21)

**REGLA DE PRORRATEO (ACTIVIDADES COMBINADAS)**

Contra los contribuyentes que ejercen actividades que dan lugar a operaciones que otorgan el derecho al acreditamiento y a la vez efectúan actividades que dan lugar a operaciones libres del impuesto, el derecho al acreditamiento del impuesto correspondiente es medida proporcional a la prima categoría de operaciones y la relativa suma es determinado aplicando el porcentaje de acreditamiento. En el curso del año, el acreditamiento, provisionalmente es calculado con la aplicación del porcentaje de acreditamiento del año anterior, salvo compensación de cuentas al final del año. Los sujetos que inician la actividad obran presuntamente con base en un porcentaje de acreditamiento determinado, salvo compensación de cuentas al final del año.

El porcentaje de acreditamiento es determinado con base en la relación entre la suma de las operaciones que dan derecho a acreditar, efectuadas en el año, y la misma suma sumando de las operaciones libres efectuadas en el año mismo. El porcentaje de acreditamiento es redondeado a la unidad superior o inferior siguiente que la parte decimal supera.

En el cálculo del porcentaje de acreditamiento no se tiene en cuenta las cesiones de bienes amortizables cuando no forman el objeto de la actividad propia del sujeto pasivo o sean accesorios a las operaciones imponibles. El acreditamiento del impuesto relativo a los bienes no amortizables y a los servicios es rectificado en aumento o en disminución en caso de que los bienes y los servicios mismos sean utilizados para efectuar operaciones que dan derecho a acreditar en medida diferente de aquéllas inicialmente obradas; a los objetivos de tal rectificación se tiene en consideración exclusivamente, el primero uso o empleo de los bienes y servicios. Si hubiera cambios en el régimen fiscal de las operaciones activas y el nuevo régimen del impuesto sobre las adquisiciones, comporten acreditamiento del impuesto en medida diferente de aquélla ya obrada, la rectificación es ejercitada limitadamente a los bienes y a los servicios todavía no cedidos o todavía no utilizados.

(Artículo 19 bis, incisos 2 -3)

El Dual-use es el método empleado respecto a las actividades combinadas, por lo que se emplean las regulaciones del presente, el cual se realiza principalmente donde los rendimientos de un sujeto son parcialmente sujetos a impuestos y parcialmente exentos, el sector más involucrado en este sistema es el financiero y el sector de servicios, de igual forma, el presente también puede emplearse cuando el contribuyente realice actividades tanto con el propósito de negocios y con propósitos de no-negocio. Respecto a la proporción del impuesto deducible, existe una regla básica consistente en que el contribuyente que realice actividades sujetas a deducción deberá calcular el impuesto deducible que correctamente refleje la magnitud de las actividades tanto gravadas como exentas sobre el total de las actividades realizadas en el ejercicio.

Las condiciones específicas que deben reunirse en este sistema son: a) la proporción deberá reflejar que las actividades son correctamente especificadas, y b) deberá reflejar el rango de las actividades del contribuyente.

Las regulaciones del Presente señalan que la persona sujeta a impuestos puede emplear cualquiera de los siguientes cálculos para obtener la proporción del impuesto deducible para el período correspondiente:

-la proporción del impuesto que era deducible para la revisión anterior del período (es decir el año financiero anterior o año civil).

-la estimación por el período de la revisión dentro del período sujeto a impuestos que termina (el período de la revisión actual).

Si un contribuyente optara por promediar sus actividades basadas en la estimación del rendimiento probable del período de la revisión actual, entonces deberá someter los detalles de la base de esa estimación a la Oficina de Auditoría de Rédito al mismo tiempo que la declaración del IVA. Si la Auditoría de Rédito no queda satisfecha con la base de la estimación, se podrá requerir al contribuyente para usar una base diferente de cálculo para ese período y los ingresos subsiguientes.

Si una persona sujeta a impuestos declara el IVA anualmente, se podrán tres opciones para calcular la proporción del impuesto deducible:

-la proporción real para el período,

-los resultados del año anterior, o

-una estimación de la proporción para el período.

(Artículos 22, 23, schedule 6)

## FORMALIDADES DEL SISTEMA

-Para ejercer el derecho al acreditamiento es necesario que la actividad sea administrada con contabilidad separada y excluida, por el impuesto relativo a los bienes no amortizables. La opción tiene efecto hasta cuando no sea revocada y en todo caso por al menos un trienio. Si en el curso de un año son adquiridos bienes amortizables la revocación no es admitida hasta al final del periodo de rectificación del acreditamiento.

-Los sujetos que comprenden el ejercicio de una empresa, arte o profesión en el territorio del Estado deben, dentro de treinta días hácer de ello declaración al Despacho en duplice ejemplar y en conformidad al correspondiente formato aprobado.

-En caso de cese de la actividad el término para la presentación de la declaración será la fecha de terminación de las operaciones relativas a la liquidación de la empresa, por lo que deben señalarse las disposiciones relativas al depósito del impuesto, a la facturación, grabación, liquidación y declaración del mismo.

-Respecto a los sujetos que ejercen varias actividades a la vez, el impuesto se aplica unitariamente y acumulativamente por todas las actividades, con referencia al volumen de asuntos totales, salvo si el sujeto ejerce al mismo tiempo empresas y artes o profesiones el impuesto se aplica separadamente por el ejercicio de empresas y por el ejercicio de artes o profesiones, según las correspondientes disposiciones y con referencia al correspondiente giro de negocios.

-En todos los casos en los que el impuesto es aplicado separadamente por una determinada actividad, el acreditamiento, es admitido por el impuesto relativo a los bienes y a los servicios utilizados en las hácer de la parte imputable al ejercicio de la actividad misma.

(Artículos 27, 35, 36)

- El impuesto se causa en la fecha de emisión de la factura, o en la fecha en que la factura se debió haber emitido.
- Cuando el pago total o parcial de una transacción se recibe antes de la fecha pactada, el impuesto es causado en el momento en que el pago es recibido con referencia en la fecha de recibo del pago.
- En las adquisiciones intracomunitarias, el impuesto es normalmente causado cuando se emite la factura o, a más tardar el día 15 del mes siguiente al que se efectuó la transacción.
- La proporción del impuesto deducible para un periodo sujeta a impuestos está sujeta a la revisión.
- Existe un periodo de contabilidad que es el año contable normal de la persona sujeta a impuestos o si el contribuyente no tiene un año de contabilidad normal, el impuesto se determinará en el año civil.
- Existe un periodo de revisión consistente en la verificación de todos los periodos declarados y señalados en un periodo de contabilidad.
- Un contribuyente que inicie un negocio pero que no ha establecido el giro del mismo, puede registrarse como causante del IVA en cuanto defina que se volverán una persona sujeta a impuestos.
- No se obligan a extranjeros a que registren para el IVA respecto a sus actividades de cultivo, sin embargo, si causarán impuestos cuando se proporcionen el semen bovino, realicen servicios agrícolas y cuando comercien los productos hortícolas.
- Una persona que ha optado por registrar sus actividades en el IVA puede considerar el reembolso del impuesto deducible.
- Por cualquier exceso de deducciones en el IVA por encima de los pagos, se cancelará el registro.

(Artículos 25, 26)

<p><b>TRASLACION</b></p>	<p>No se regula en la Ley en un apartado específico la figura de la traslación del impuesto, sin embargo, debido a la naturaleza del régimen, la traslación se contempla implícitamente al señalar que: "es deducible de la suma del impuesto relativo a las operaciones efectuadas, aquel impuesto absuelto o debido del sujeto pasivo o a él adeudado a título de devengo en relación con los bienes y a los servicios importados o adquiridos en el ejercicio de la empresa, arte o profesión". (Artículo 19).</p>	<p>El IVA debido por cualquier persona será recuperable como una deuda, ya que si la factura muestra la enajenación de bienes o prestación de servicios dentro del IVA causado, el contribuyente podrá recuperarlo de la persona que emitió la factura por una cantidad igual a la que se señala en dicho documento, si el IVA no se establece por separado, la cantidad total establecida como pagable será considerada como impuesto causado por la enajenación de bienes o prestación de servicios. La factura emitida deberá considerar tanto la actividad efectuada por el contribuyente, así como la cantidad pagada y el impuesto que genera de manera separada. (Schedule 6, apartado 5).</p>
<p><b>LIMITACIONES</b></p>	<p>-El impuesto relativo a la adquisición o a la importación de barcos y embarcaciones de deporte, aeromóviles y automóviles que sea la cilindrada, además de las prestaciones de servicios, custodia, manutención y reparación relativa a los mismos, admite el acreditamiento de dicho impuesto si los bienes forman objeto de la actividad propia de la empresa o son destinados a ser utilizados exclusivamente como instrumentos en la actividad propia de la empresa y es excluida en todo caso para los comerciantes, artes y profesiones.</p> <p>-Salvo que formen objeto de la actividad propia de la empresa, no es admitido en acreditamiento el impuesto relativo a prestaciones hoteleras, suministros de alimentos y bebidas, con exclusión de los suministros efectuados respecto a los empresarios en los locales de la empresa o en locales destinados a comedor escolar, empresarial.</p> <p>-No es admitido en acreditamiento el impuesto relativo a los gastos de representación.</p> <p>-No es admitido el acreditamiento del impuesto relativo a la adquisición de edificios, o de porción de edificio, a destino de vivienda ni aquella relativa al arriendo o a la manutención, recuperación o gestión de los mismos, salvo por las empresas que tienen por objeto exclusivo o principal de la actividad ejercida la construcción o la reventa de los antedichos edificios.</p> <p>(Artículo 19-bis, inciso 1).</p>	<p>-No se podrá efectuar la deducción del impuesto sobre la enajenación de bienes o prestación de servicios empleados para cualquier otro propósito como el IVA exento.</p> <p>-Para que las actividades realizadas puedan ser objeto de deducción, el contribuyente deberá emitir factura o recibo según la costumbre.</p> <p>-La deducción de IVA sólo es aceptable en compras que son para los propósitos de un negocio sujeto a impuestos y no respecto a la parte de las compras de un comerciante que no forman parte de los propósitos del negocio sujeto a impuestos.</p> <p>-Cuando un contribuyente tiene dificultad en el cálculo de la cantidad deducible, deberá avisar a su Inspector Local de Impuestos.</p> <p>-Como una excepción a la regla general, es deducible el impuesto sujeto a las restricciones normales por personas que realizan las actividades siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• transporte de pasajeros fuera del Estado y su respectivo equipaje;</li> <li>• sector financiero y los servicios de seguros proporcionados fuera del Estado, o servicios en relacionados con la exportación de bienes a un lugar fuera de la región;</li> </ul> <p>-El contribuyente no podrá deducir el IVA en cualquiera de las siguientes actividades, incluso cuando sean empleadas para los propósitos de un negocio sujeto a impuestos respecto a los gastos de relativos a la provisión de comida o bebidas, alojamiento u otros servicios personales, para la persona sujeta a impuestos, sus agentes o empleados.</p> <p>(Artículos 30, 31).</p>

<p><b>LIQUIDACIÓN</b></p>	<p>El impuesto deberá liquidarse anualmente el 5 de marzo de cada año. Valiéndose de procedimientos automatizados la Administración Financiera procede, desde del principio del período de prescripción de las declaraciones relativas al año siguiente, a la liquidación del impuesto devengado con base en las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Los datos contables resultantes de la liquidación prevista se comunican, a todos los efectos, como declaraciones por el contribuyente. Si el contribuyente no ha presentado la declaración anual el Despacho del impuesto sobre el valor añadido puede proceder a su sobre independientemente de la comprobación del impuesto devengado de la previa inspección de la contabilidad. En tal caso la suma imponible total y el impuesto aplicable son determinados definitivamente sobre la base de los datos y los cálculos obtenidos a conocimiento del Despacho. (Artículo 14 bis, 11)</p>	<p>La regla general consiste en que cada contribuyente registrado en IVA deberá liquidar el impuesto cada día 19 del mes siguiente o a más tardar, en un período de diez días en la Oficina General de Recaudación para después proceder a la correcta devolución del impuesto para el período que muestra la cantidad de IVA debido a por la cantidad de IVA deducible. La Oficina General de Recaudación puede permitir a ciertos contribuyentes efectuar sus declaraciones y correspondiente liquidación de IVA de manera anual. Esta facultad a la discreción absoluta de la Oficina General de Recaudación y no está disponible para su repetitiva aplicación. Los contribuyentes que efectúan la liquidación anual del IVA, pueden cancelar la fecha de devolución del impuesto con la fecha de su propia declaración. (Artículo 24)</p>
<p><b>SALDO A FAVOR Y DEVOLUCIÓN</b></p>	<p>Si del cálculo del impuesto resulta una diferencia a favor del contribuyente, el relativo importe es computado como acreditable en el mes siguiente y la diferencia entre la suma del impuesto debido con base en la declaración anual y las sumas mensuales tiene que ser emitida en única declaración el día 15 de marzo de cada año. Si de la declaración anual resulta que la suma deducible, con el sumando mensual de los meses demorados, es superior al del impuesto relativo a las operaciones imponibles, el contribuyente tiene derecho de computar el importe de la excedencia en acreditamiento dentro del año siguiente empezando en el registro correspondiente, o bien de solicitar el reembolso de dicha excedencia. El contribuyente puede solicitar en todo o en parte el reembolso de la excedencia deducible, si el importe es superior a cinco millones de liras, en el acto de la presentación de la declaración cuando presenta extensivamente la actividad de operaciones comerciales a empresas con cuentas inferiores a aquellas del impuesto relativo a las adquisiciones y a las importaciones. (Artículos 27, 30, 38)</p>	<p>Cuando el IVA deducible excede la deuda del IVA, el exceso se reembolsará al contribuyente, el reembolso normalmente se efectuará en diez días a partir de la fecha en que se recibe la solicitud de devolución por la Oficina General de Recaudación, los reembolsos se realizarán directamente en una cuenta de alguna institución bancaria. El reembolso puede ser retenido por la Oficina General de Recaudación cuando el contribuyente adeude el impuesto de otros períodos pagados a impuestos, o bien cuando el contribuyente adeude el pago de otros impuestos, por lo que se debe asegurar que todos los pagos a que se está obligado están en orden. Si el contribuyente tuviera saldo a favor, éste podrá acreditar dicho saldo contra el adeudo del impuesto mensual con la respectiva autorización del Inspector Local de Impuestos. (Artículo 40)</p>
<p><b>RETENCIÓN</b></p>	<p>Aunque en la Ley no existe un apartado específico que mencione la figura de la retención, implícitamente se contempla el hecho que: "los inspectores del IVA pueden solicitar a los órganos y a las Administraciones del Estado, a los entes públicos no económicos, a las sociedades y a entes de seguro y a las sociedades y a entes que efectúan institucionalmente prestaciones y pagos de parte de terceros o bien actividad de gestión e intermediación financiera también en forma fiduciaria, la comunicación, también en diligencia a cualquier disposición legislativa, estatutaria o reglamentaria, de datos y noticias relativas a salidas líquidas regularmente o por anticipos". (Artículo 51)</p>	<p><b>NO APLICA</b></p>

En ninguno de los países objeto de estudio de este trabajo se emplea el método de adición; lo anterior, en virtud a que de acuerdo con la OCDE, en la práctica el método de adición no se utiliza casi en ningún país debido a los problemas que se pueden generar en cuanto a la definición de los beneficios imponibles, o en cuanto a la determinación del importe exacto de los ajustes a efectuar en las fronteras.<sup>1094</sup>

Derivado de lo anterior, se observa que en el presente estudio todos los países seleccionados utilizan el método de sustracción, la diferencia entre ellos radica en el sistema de determinación del impuesto que regula cada uno de dichos países; lo anterior, en atención a su situación económica, política y social.

De igual forma, todos los países mencionados regulan el sistema de tasas múltiples al establecer en su legislación diferentes tasas de imposición; y únicamente Reino Unido, al igual que México, contemplan una tasa del 0%. La totalidad de los países objeto de análisis regulan tanto tasas ampliadas, como reducidas y las exenciones al gravamen respecto a artículos de primera necesidad.

Respecto a la figura de la traslación, los países que la regulan son Italia, Reino Unido, España, Francia, Chile y Argentina; mientras que la figura de la retención sólo es regulada por Italia, Argentina y Chile, al igual que México.

No cabe duda, que la mayoría de los países en estudio regulan un sistema de impuesto al valor agregado muy similar entre ellos, por contemplar casi los mismos modelos: sin embargo, cada uno de ellos guarda sus propias características, como ya se estableció en los esquemas que anteceden.

---

<sup>1094</sup> OCDE, *op. cit.*, p. 84.

### VIII. Bibliografía del capítulo.

- COSCIANI, Cesare, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *El impuesto al valor agregado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.
- DUE, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970.
- GNAZZO, Edison, *Revista de Administración Tributaria*, "Imposición general sobre ventas y servicios, tipo valor agregado en los países miembros del CIAT", Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), enero de 1988, número 4.
- OCDE, *El impuesto sobre el consumo*, Ediciones Mundi-Prensa Libros, S.A.
- RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, *Armonización fiscal para América del Norte, el reto del siglo XXI*, coedición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., México, 1999.
- ZARZOSA ESCOBEDO, José Antonio, *Trimestre Fiscal*, "Presentación de la obra", Indetec, Año 11, número 34, Guadalajara Jalisco, marzo de 1990.

### LEGISLACIÓN CONSULTADA

- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Boletín Oficial, Ley 20.631, Argentina, publicada el 15 de junio de 1997.
- *Ley sobre Impuestos a la Ventas y Servicios*, Diario Oficial, Ley 1.606, Chile, publicada el 30 de diciembre de 1976.
- *Taxe Sur la Valeur Ajooutee, Code General des impots*, Boletín Oficial del Estado núm. 312 del 29 de diciembre de 1992, Francia, Ley del 1º de enero de 1993.
- *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Boletín Oficial del Estado núm. 312 del 29 de diciembre de 1992, España, Ley 37/1992.
- *Imposta Sul Valore Aggiunto*, Boletín Oficial del Estado del 26 de octubre de 1972, Decreto del Presidente de la República núm. 633, Italia, Texto Único del IVA, 1º de enero de 1973.
- *Value-added tax finance act*, Ley S.I. 1994/1188, Reino Unido, publicada el 4 de julio de 1994.

### OTRAS PUBLICACIONES

- Comisión de las Comunidades Europeas, *Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE*, DOL 162, 4 de julio de 1972.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Programa de Trabajo para el Establecimiento del Mercado Interior*, publicado en DO nº C 37, de 10.02.1983.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Modificaciones al Programa de Trabajo para el Establecimiento del Mercado Interior*, publicado en DO nº C 56, de 13.07.1987.



- Comisión de las Comunidades Europeas, *Programa para el Mercado Único*, publicado en DO nº C 2, de 22.07.1996.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Estrategia para mejorar el funcionamiento del Régimen del IVA en el marco del Mercado Interior*, COM(2000)348 final, 07.06.2000.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Decreto por el que se establece el Programa de Mercado Único*, Bruselas, 22 de julio de 1996.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA*, Bruselas.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Informe de la Comisión relativo a la Iniciativa de Simplificación Legislativa relativa al Mercado Interior*, aprobado por el consejo de Mercado Interior el 27 de noviembre de 1997.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA*, Bruselas.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Sexta y Octava Directivas*, Bruselas.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva 77/799/CEE en Materia de Asistencia Mutua entre los Estados Miembros*, Bruselas, 14 de mayo de 1997. Así también, Comisión de las Comunidades Europeas, *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los Estados Miembros*, Bruselas, 3 de septiembre de 1998.

## CAPÍTULO SEXTO CONSTITUCIONALIDAD DEL MECANISMO DE ACREDITAMIENTO.

**SUMARIO:** I. Justificación de su estudio; II. Naturaleza del mecanismo de acreditamiento; III. El mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios de Adam Smith; A. Justicia; B. Certeza; C. Comodidad; D. Economía; IV. El mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios constitucionales en materia fiscal; A. Legalidad; B. Proporcionalidad; C. Equidad; D. De vinculación con el gasto público; V. Problemática y soluciones del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado a corto o mediano plazo; VI. Nuevas líneas de investigación; VII. Bibliografía del capítulo.

### I. Justificación de su estudio.

El análisis del mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios constitucionales en materia tributaria, deviene de la necesidad de justicia y seguridad jurídica que todo Estado de derecho debe incorporar a su sistema jurídico, siendo ésta la razón fundamental del presente estudio.

Dicho lo anterior, resulta conveniente señalar que mientras "...los valores superiores encarnan los criterios más elevados, auténticos, fundantes de mayor contenido axiológico que resultan aplicables a una parcela del derecho según la Constitución; los ... principios constitucionales ... constituyen los criterios en los que se desgranar los valores superiores para inyectar su contenido normativo en los distintos campos jurídicos en particular."<sup>1095</sup>

La justicia constituye el valor superior del ordenamiento jurídico, ya que forma la síntesis y quintaesencia inductiva de todos los principios constitucionalmente formulados al definirse como el resultado final al que conduce la aplicación concreta de los principios constitucionales;<sup>1096</sup> es decir, el conjunto de principios contenidos en la Constitución tienen como fin el obtener justicia.

Tratándose de la contribución al gasto público, ésta se realizará de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, tal y como lo establece la Carta Magna al instituirlos como principios constitucionales tributarios, y cuyo fin consiste en lograr que dicha obligación sea acorde con los valores superiores y axiológicos más elevados; como lo es, el que la mencionada obligación a contribuir al gasto público se realice de una manera justa.

La justicia como valor superior se condensa en una fórmula unitaria, como fruto de la estrecha relación entre el ingreso y el gasto público, y no sólo por razones sistemático formales derivadas de la construcción en un precepto constitucional,<sup>1097</sup> sino también, por

<sup>1095</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Ed. Aranzadi, España, 2000, p. 98.

<sup>1096</sup> *Idem.*, pp. 100-101.

<sup>1097</sup> *Ibidem.*

razones sustanciales o de fondo, consistentes en el engarce entre el tributo y el gasto público, toda vez que la justicia tributaria sólo puede captarse dentro del marco más amplio de una Hacienda justa.<sup>1098</sup>

La justicia en su sentido más amplio ha sido considerada como "...la virtud consistente en que cada hombre tome para sí la porción de lo que le corresponde";<sup>1099</sup> es considerada como "...la idea del derecho anterior o superior a la ley."<sup>1100</sup>

La doctrina ha establecido que la justicia puede clasificarse en conmutativa y distributiva, la primera entraña la igualdad absoluta entre una prestación y una contraprestación, mientras que la segunda es referida a la igualdad proporcional dada a personas diferentes; de ahí que la idea de la justicia, en cuanto idea formal, presuponga un trato igual para los iguales y un trato desigual para los desiguales.<sup>1101</sup>

Derivado de lo anterior, se afirma que la justicia tributaria implica necesariamente aplicar los principios de la justicia en general a la obligación constitucional que tienen los ciudadanos de contribuir al gasto público, y a la facultad del Estado para ejercer la facultad de cobrarlos.<sup>1102</sup>

Además de la justicia, entendida como el valor superior de todo ordenamiento jurídico, "...uno de los fines más importantes del Estado consiste en proporcionar a sus miembros seguridad jurídica como un valor esencial de naturaleza imprescindible en la vida social, y sin cuya presencia difícilmente se pueden realizar los restantes valores de superior jerarquía como lo es la justicia."<sup>1103</sup>

Razón, por la que es necesario establecer qué debe entenderse por seguridad jurídica, y el maestro De Pina la ha definido como la "... garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del derecho y a la consiguiente protección del individuo...";<sup>1104</sup> es decir, la seguridad jurídica es un valor jurídico que implica la certeza de que la conducta que la Ley regula, necesariamente deberá cumplirse; y que en caso contrario, el Estado la hará obedecer.<sup>1105</sup> Tal y como lo manifiesta Sáinz de Bujanda al

<sup>1098</sup> Cfr. Sáinz de Bujanda, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero I*, Vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 491.

<sup>1099</sup> Preciado Hernández, Rafael, *Lecciones de filosofía del derecho*, 5ª ed., Ed. Jus, México, 1967, p. 217.

<sup>1100</sup> Radbruch, Gustav, Tr. Wenceslao Ronces, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1955, p. 31.

<sup>1101</sup> *Ibidem*.

<sup>1102</sup> Cfr. Zavaleta Rodríguez, Benjamín, "Justicia Tributaria e Impuesto al Valor Agregado", *Trimestre Fiscal*, Año 11, número 34, Indetec, Guadalajara, Jal., 1990, p. 156.

<sup>1103</sup> Asorey, Rubén, "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario", *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación en coedición con la Universidad de Salamanca, México, 1992, p. 314, *cit. pos.*, Hallivis Pelayo, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, Tax Editores Unidos-INAP, México, 2000, p. 101.

<sup>1104</sup> De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 20ª ed., Porrúa, México, 1994, p. 451, *cit. pos.*, Hallivis Pelayo, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, Tax Editores Unidos-INAP, México, 2000, p. 103.

<sup>1105</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, Tax Editores Unidos-INAP, México, 2000, p. 108.

afirmar, que la seguridad jurídica expresa tanto la certidumbre del derecho como la eliminación de arbitrariedad por parte del Estado.<sup>1106</sup>

Por lo que hace a la materia tributaria, la seguridad jurídica contempla la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los ciudadanos que son contribuyentes, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la Administración Tributaria que cabrían sobre esas situaciones y acciones.<sup>1107</sup>

En consecuencia, la existencia de seguridad jurídica requiere de la presencia de un orden cierto que regule la conducta de los individuos en la sociedad, que dicho orden sea eficaz y que asegure el principio de justicia; por lo que, no sólo implica que el orden social sea eficaz, sino que también sea justo.<sup>1108</sup>

No obstante la afirmación de que la justicia y la seguridad son realidades distintas por pertenecer, la primera al mundo de las ideas, mientras que la segunda se encuentra comprendida dentro del mundo de las realidades,<sup>1109</sup> tanto una como otra, deben visualizarse en una relación de coordinación y vinculación indisoluble, toda vez que "...si la justicia se abstrae al factor de seguridad quedará en una mera idea, y si por el contrario, se abstrae de la seguridad la valoración de justicia, deviene una fuerza dominadora desprovista de todo condicionamiento ético."<sup>1110</sup>

La doctrina ha llegado a afirmar, que entre la justicia y la seguridad no media una tensión insoluble, sino que ambas se ofrecen en relación de armonía y complemento, toda vez que la seguridad implica como nota esencial, cierta medida de justicia.<sup>1111</sup>

Mans Puigarnau señala que la seguridad jurídica no es un sustitutivo de la justicia, sino un medio para garantizarla;<sup>1112</sup> ya que como afirma Recasens Siches, "la seguridad es un valor fundante, inferior en relación con la justicia, pero indispensable condición para la misma; puesto que nunca podrá darse un supuesto de justicia sin que exista como presupuesto la seguridad",<sup>1113</sup> y "a medida que progresa la seguridad jurídica, va de hecho incorporando dosis de justicia intrínseca, lo que representa una gradual, pero perceptible positividad de tal valor, en grados o aspectos residenciados hasta entonces en el mundo de la ética."<sup>1114</sup>

<sup>1106</sup> Cfr. Sáinz de Bujanda, Fernando, "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español", *Hacienda y Derecho*, número III, Madrid, 1963, p. 292.

<sup>1107</sup> *Idem.*, p. 107.

<sup>1108</sup> Cfr. Pérez Becerril, Leopoldo, *La facultad reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1996, p. 146, *cit. pos.* Hallivis Pelayo, Manuel, *op.cit.*

<sup>1109</sup> Cfr. Radbruch, Gustav, *op.cit.*, p. 84.

<sup>1110</sup> Legaz Lacambra, Luis, *Filosofía del Derecho*, 5ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1978, p. 607.

<sup>1111</sup> Cfr. Alterini, Atilio Anibal, *La Inseguridad Jurídica*, Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 1993, p. 47 y Robles Fernández, Miguel Alessio, *Ensayo sobre la Seguridad Jurídica*, Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1954, p.128

<sup>1112</sup> Cfr. Mans Puigarnau, Jaime M., *Hacia una ciencia general del Derecho*, Bosh, 3ª ed., Barcelona, 1970, p. 74.

<sup>1113</sup> Recasens Siches, Luis, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, 6ª ed., Porrúa, México, 1978, p. 618.

<sup>1114</sup> Díaz, Elías, "La Seguridad Jurídica y el Estado de Derecho", *Cuadernos para el Diálogo*, número extraordinario XVII, diciembre 1969, p. 15.

Como es sabido, "...la justicia y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente; y que a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz",<sup>1115</sup> máxime si se considera que la seguridad, de la misma forma que la justicia, son un distintivo de la civilización, toda vez que el género humano requiere de certeza y estabilidad para desarrollarse; ya que sin una certeza de lo que debe y puede hacer una Nación para lograr un mejor futuro, lo más probable es que fracase como tal.<sup>1116</sup>

En conclusión, el análisis del mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios constitucionales en materia tributaria, es realizado en aras de lograr la seguridad jurídica como presupuesto garantizador de la justicia entendida como valor superior.

## II. Naturaleza del mecanismo de acreditamiento.

En este apartado resulta conveniente establecer la naturaleza del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado, con el fin de especificar su función y las razones de su existencia, además de evitar posibles confusiones con otras figuras jurídicas; ya que, sólo después de asentar la esencia de dicho procedimiento, es posible analizarlo en atención a los principios constitucionales en materia tributaria.

Como ya se ha mencionado en apartados anteriores, no existe en la legislación fiscal mexicana un concepto que establezca con precisión el significado de "acreditamiento"; sin embargo, en atención al tratamiento que se le otorga a este vocablo dentro del marco jurídico tributario, se puede afirmar que "el acreditamiento consiste en el derecho de disminuir una cantidad de otra a efecto de determinar el monto de la obligación fiscal que afecta el haber patrimonial."<sup>1117</sup>

Es decir, el mecanismo de acreditamiento es el sistema de determinación del impuesto al valor agregado contemplado por la Ley; de tal suerte, que es definido como el cálculo del impuesto a pagar por el contribuyente, que consiste en una simple operación aritmética regulada por el artículo 4º, primer párrafo de la LIVA, el cual establece que 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.

Una vez determinado el monto del impuesto a pagar conforme a la mecánica de acreditamiento, surge la obligación tributaria consistente "...en la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación."<sup>1118</sup> Sin embargo,

<sup>1115</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *op. cit.* p. 330.

<sup>1116</sup> *Cfr.* Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 101.

<sup>1117</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1995, p. 181.

<sup>1118</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Ed. Porrúa, México, 1997, p. 268. Este autor establece la diferencia entre "relación jurídica tributaria" y "obligación tributaria" al señalar que mientras la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo al sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria; la obligación jurídica tributaria es la cantidad debida del primero al segundo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

además del pago existen otras formas de extinguir las obligaciones, como la compensación, condonación, cancelación, prescripción, caducidad, entre otras.

Las formas de extinguir las obligaciones<sup>1119</sup> no deben confundirse entre sí, de tal suerte que es importante señalar que:

a) Pago: es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco.<sup>1120</sup>

b) Compensación: tiene lugar cuando, tanto la Hacienda Pública como el contribuyente, son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles.<sup>1121</sup>

De acuerdo con el artículo 23 del CFF vigente en 2003, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. No obstante, los contribuyentes también podrán efectuar la compensación de cantidades a favor que no deriven de una misma contribución, en los supuestos y cumpliendo los requisitos que las autoridades fiscales establezcan mediante reglas de carácter general. Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, éstos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a cargo, o contra el impuesto al valor agregado a cargo.<sup>1122</sup>

A partir del 1º de julio de 2004, este artículo otorga la opción a los contribuyentes de compensar "...cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuesto federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios...".<sup>1123</sup>

c) Condonación: es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa, se encuentre en la posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite.<sup>1124</sup>

El artículo 39 del CFF, establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar o eximir total o parcialmente, el pago de contribuciones y

<sup>1119</sup> Para un estudio más profundo sobre el tema consultar: Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Ed. Porrúa, México, 1997; Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Harla, México, 1995; Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 10ª ed., Ed. Themis, México, 1995.

<sup>1120</sup> Cfr. Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalmá, Buenos Aires, 1999, p. 24.

<sup>1121</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op. cit.*, p. 287.

<sup>1122</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 23.

<sup>1123</sup> Véase *Código Fiscal de la Federación*, vigente a partir del 1º de enero de 2004, artículo 23.

<sup>1124</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op. cit.*, p. 288.

sus accesorios, o autorizar su pago a plazo, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, producción o venta de productos, etc.<sup>1125</sup>

De igual forma, el artículo 74 del CFF, establece que las autoridades administrativas podrán condonar multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual se apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso.<sup>1126</sup>

d) Cancelación: la autoridad administrativa podrá efectuar la cancelación de un crédito fiscal, cuando su cobro resulte incobrable (por insolvencia) o incosteable (por su cuantía resulta antieconómico su cobro), sin liberar a los responsables de su obligación.<sup>1127</sup>

El artículo 146-A del CFF señala que "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios."<sup>1128</sup>

e) Prescripción: consiste en la extinción de la obligación por el solo transcurso del tiempo, y el derecho fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso; es decir, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes, como a favor del Estado.<sup>1129</sup>

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años, dicho término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito.<sup>1130</sup>

f) Caducidad: consiste en la pérdida de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales y sancionar infracciones por el transcurso del tiempo y por su inactividad.<sup>1131</sup>

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación señala que las facultades de las autoridades fiscales, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de 5 años, el cual podrá ampliarse a 10 años o reducirse a 3 años en los casos señalados por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.<sup>1132</sup>

<sup>1125</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 39.

<sup>1126</sup> *Idem.*, artículo 74.

<sup>1127</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op. cit.*, p. 289.

<sup>1128</sup> *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 146-A.

<sup>1129</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Harla, México, 1995, pp. 171-178.

<sup>1130</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 146.

<sup>1131</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Harla, México, 1995, p. 175.

<sup>1132</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003, artículo 67, primero, segundo y tercer párrafos.

Dicho plazo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; se interponga algún recurso administrativo o juicio o cuando no se conozca con certeza el domicilio fiscal.<sup>1133</sup>

Una vez expuesto lo anterior, se afirma que el mecanismo de acreditamiento no es una forma de extinguir las obligaciones, por lo que no debe confundirse con ninguna de las figuras señaladas; sino que el acreditamiento, es el sistema de determinación del impuesto a pagar por el cual surge la obligación jurídica tributaria que se extingue a través de cualquiera de las formas antes señaladas.

No obstante lo anterior, si bien el artículo 4° de la LIVA regula al acreditamiento como el procedimiento de determinación del impuesto, el artículo 6° de la misma Ley confunde al acreditamiento con la compensación, al establecer que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo. En cuyo caso, técnicamente no se puede hablar de acreditamiento debido a que se trata de la disminución del impuesto una vez determinado conforme al procedimiento establecido por la Ley y no de un impuesto trasladado que se pretenda acreditar; de ahí que el término correcto sería el de compensación.

En conclusión, el acreditamiento es un procedimiento de determinación del impuesto y no una forma de extinguir las obligaciones fiscales; toda vez que, con el sólo cálculo del monto del gravamen no se extingue la obligación, no obstante que antes de proceder a su extinción a través del pago, compensación o de cualquier otra forma (excepto caducidad), es necesario determinar el monto del crédito fiscal; es decir, se trata de instituciones jurídico fiscales dependientes la una de la otra, pero de naturaleza y finalidad totalmente diferentes.

### III. El mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios de Adam Smith.

Antes de iniciar el análisis del mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios constitucionales que en materia tributaria se han establecido, resulta interesante analizar si la regulación del procedimiento objeto de estudio cumple con los principios doctrinales generalmente aceptados en materia tributaria.

De acuerdo con diversos autores,<sup>1134</sup> los principios teóricos constituyen el “deber ser” al que deben atender los sistemas tributarios para cumplir en forma adecuada con sus funciones; ya que, además de los principios que de manera expresa contiene el marco

<sup>1133</sup> *Idem.*, cuarto párrafo.

<sup>1134</sup> Véase Neumark, Fritz, Tr. José Zamit Ferrer, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 43-55; Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, pp. 23-28; Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, pp. 133-151; Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, pp. 151-199; Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 61-67; Porras y López, Armando, *op. cit.*, pp. 73-75; Villoro Toranzo, Miguel, *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, “Los Principios Filosóficos y El Derecho Fiscal”, tomo I, TFF, México, 1982, pp. 122-129.



jurídico que los rige, también en los principios doctrinales se pueden encontrar límites a la actuación de la autoridad fiscal.<sup>1135</sup> Por lo tanto, en atención a que los principios teóricos son parte de la doctrina y ésta fuente del Derecho, resulta interesante el estudio del mecanismo de acreditamiento a la luz de principios doctrinales.

No obstante la existencia de una serie de tratadistas (como Wagner, Berlini, Sommers, Due, Musgrave, Fritz Neumark, etc.)<sup>1136</sup> que han elaborado una serie de principios teóricos en función de los impuestos; en este apartado por razones prácticas, se analizan los elaborados por Adam Smith, toda vez que éstos han constituido la base para la formulación, adaptación o actualización de otras ideas y de los cuáles han derivado otros principios, además de ser los más conocidos.

#### A. Justicia.

Adam Smith en su obra “Riqueza de las Naciones”, en el Libro V, Parte II, intitulada “De los tributos”, establece cuatro principios fundamentales aplicables a todos los tributos en general, entre ellos el de justicia, el cual establece expresamente:<sup>1137</sup>

*“Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia.”<sup>1138</sup>*

<sup>1135</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 128.

<sup>1136</sup> Para un análisis de mayor profundidad al respecto, véase: Berlini, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Tr. Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1971; Sommers, Harol M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, 4ª reimpresión, FCE, México, 1977; Neumark, Fritz, Tr. José Zamit Ferrer, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974; Musgrave, Richard A. y Peggy B. Musgrave, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Tr. José María Lozano I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981.

<sup>1137</sup> La idea de transcribir literalmente los principios tributarios formulados por Adam Smith fue tomada del estudio que al respecto realiza el maestro Manuel Hallivis Pelayo en su obra “Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México”, *op. cit.*, pp. 129-139; sin embargo, cabe aclarar que pese a que el maestro cita expresamente lo anterior, nos dimos a la tarea de consultar la fuente directa.

<sup>1138</sup> Smith, Adam, *Riqueza de las Naciones*, citado por Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 129.

En este sentido, Margáin Manautou ha establecido que de acuerdo con lo señalado por Adam Smith, "...los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas; y que de la observancia o inobservancia de esta máxima consiste en lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición."<sup>1139</sup>

Lo anterior ha sido denominado por Flores Zavala como de equidad o falta de equidad de los impuestos, además de precisar que "...lo fundamental en esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos; y que el concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad."<sup>1140</sup>

Asimismo, Margáin Manautou establece que para que un impuesto sea justo o equitativo es necesario que éste sea general y uniforme. Será general, cuando comprenda a todas a las personas cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, exceptuándose sólo aquéllas que carezcan de capacidad contributiva; es decir, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia. Y el impuesto será uniforme, cuando todas las personas sean iguales frente al tributo.<sup>1141</sup>

Para Flores Zavala, "el principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva..., tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto."<sup>1142</sup>

De igual forma, este autor establece que la uniformidad quiere decir que todos sean iguales frente al impuesto, aunque la dificultad surge al proporcionar el concepto de igualdad por ser multívoco, lo que se soluciona al combinar dos criterios que dan como índice correcto, la capacidad contributiva (como criterio objetivo) y la igualdad de sacrificio (como criterio subjetivo). De ahí, que el principio de uniformidad no pueda realizarse plenamente por medio de un impuesto único, sino que requiere de la combinación de diversas clases de gravámenes en un sistema en el que los defectos de unos se corrijan por la acción de otros.<sup>1143</sup>

Pérez Royo establece que la generalidad de la imposición implica la ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que en principio afecta a todos los que tengan capacidad económica; sin embargo, a través de distintas técnicas fiscales se llega a

<sup>1139</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op. cit.*, p. 23.

<sup>1140</sup> Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, pp. 137-138.

<sup>1141</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op. cit.*, pp. 23-25.

<sup>1142</sup> Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 138.

<sup>1143</sup> *Idem.*, p. 144.

las exenciones como excepciones al principio de generalidad, y esta desigualdad de trato que entraña tales exenciones o beneficios fiscales han de contar con una justificación razonable y ser proporcionadas al fin que se persiga por medio de su establecimiento.<sup>1144</sup>

Neumark afirma que "...el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, clases sociales, religión, raza, etc., sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria."<sup>1145</sup>

Asimismo, este autor establece que de acuerdo con el principio de igualdad de la imposición (uniformidad), "...las personas en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo..."<sup>1146</sup>

Es importante precisar, que este tema es estudiado a mayor profundidad en los puntos B y C de la parte IV de este Capítulo. No obstante, en este apartado resulta conveniente analizar lo relativo a las exenciones, como excepción al principio de generalidad, en materia del impuesto al valor agregado a efecto de establecer que tan convenientes son para la administración del impuesto y en qué medida benefician a los contribuyentes.

Si bien es cierto, la exención ha sido la técnica más empleada por la mayoría de las legislaciones con la intención de beneficiar a las clases más necesitadas; empero, también ha sido fuertemente criticada debido a que de igual manera favorecen en gran medida al resto de los contribuyentes que sí tiene capacidad contributiva, además de provocar graves problemas administrativos.

Con el fin de evitar el efecto regresivo en los impuestos indirectos y lograr salvaguardar un mínimo de subsistencia, se han establecido una serie de exenciones y "tasas nulas" (tasa del 0%); aunque, resulta un tanto impreciso el determinar de manera objetiva tales privilegios, toda vez que en los impuestos de naturaleza indirecta, la individualización de la carga tributaria presenta una gran complejidad, pues se trata de impuestos que no repercuten específicamente sobre la capacidad contributiva de quienes se ven sujetos al hecho imponible.

Es decir, los impuestos indirectos aluden a manifestaciones mediatas o indirectas de capacidad contributiva, se ligan a acontecimientos que permiten que el obligado pueda trasladar la carga impositiva; y esos "...índices de riqueza indirectos, representan una

<sup>1144</sup> Cfr. Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 9ª ed., Civitas, Madrid, 1999, pp. 38-40.

<sup>1145</sup> Neumark, Fritz, *op. cit.*, pp. 109-110.

<sup>1146</sup> *Idem.*, pp. 159-160.

capacidad contributiva sintomática, ya que no sugieren representaciones directas de riqueza como en su caso corresponde a la renta o el patrimonio, sino que aluden a representaciones indirectas como lo es el gasto o el consumo."<sup>1147</sup>

A pesar de que algunos autores consideran que los gastos más que manifestar riqueza generan una disminución en el ingreso del contribuyente, y en consecuencia en su capacidad contributiva;<sup>1148</sup> otra parte de la doctrina, con la que se concuerda para efectos de este trabajo, afirma que a través de los gastos se concluye una riqueza apta para la contribución, puesto que si un sujeto tiene una serie de gastos se presume que cuenta con una capacidad económica que le permite realizarlos; y en consecuencia, tiene la posibilidad o aptitud de contribuir al concurso de los gastos públicos. Sin embargo, en el caso de que éstos sólo permitan adquirir artículos de primera necesidad se excluye la posibilidad de pago.<sup>1149</sup>

En consecuencia, el legislador necesita tener gran cuidado en la configuración técnica de sus presupuestos a efecto de no privar de contenido a la disposición normativa respecto al principio de capacidad contributiva; más si se considera, que los impuestos directos a diferencia de los indirectos, se ajustan con mayor eficacia y plenitud a los criterios de justicia material, y dejar de gravar los índices indirectos de riqueza, atenta en el contenido de dicho principio.<sup>1150</sup>

Cuando se dejan de gravar índices de capacidad económica que en forma directa o indirecta representan un grado de aptitud contributiva de los sujetos, se contraviene lo dispuesto por la Ley Suprema, toda vez que sería adverso a la razón, resolver el problema de la justicia impositiva limitando las cargas tributarias sólo a las manifestaciones directas de riqueza.<sup>1151</sup>

En la actualidad, mucho se ha hablado de un Impuesto al Valor Agregado que grave a los productos de primera necesidad y medicinas, teniendo como principal argumento la propia naturaleza del impuesto, toda vez que ordena su repercusión en todo el universo de consumidores; garantizando así, una amplia captación de recursos.

Sin embargo, lo anterior repercute gravemente en las clases menos favorecidas; razón por la que se han manifestado una serie de soluciones, con la intención de evitar la regresividad del impuesto, consistentes en: a) mitigar el efecto regresivo a través de otros impuestos al compensar el gravamen absoluto del impuesto al valor agregado; es decir, se puede ampliar la desgravación del ISR, lo cual permitiría al contribuyente contar con

<sup>1147</sup> García Bueno, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva. Criterio Esencial para una Reforma Fiscal Integral*, Exposición realizada en el Ciclo de Conferencias respecto a la Reforma Fiscal Integral celebrada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, con fecha 28 y 29 de marzo de 2001, p. 18.

<sup>1148</sup> Cfr. Sullivan, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 265; Cosciani, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 160; Zavaleta Rodríguez, Benjamín, *op. cit.*, p. 159.

<sup>1149</sup> Cfr. Moschetti, Francesco, *op. cit.*, pp. 259-265; Neumark, Fritz, *op. cit.*, pp. 128-135.

<sup>1150</sup> Cfr. García Bueno, Marco César, *op. cit.*, p. 22.

<sup>1151</sup> *Ibidem*.

mayores recursos para consumir los productos necesarios para su subsistencia, aun cuando se encuentren sujetos al pago del IVA; b) otra solución radica en que el Estado se comprometa a pagar una compensación por la imposición indirecta que las clases más necesitadas deban desembolsar para estar en posición de adquirir su consumo mínimo, a través de credenciales otorgadas a quienes carezcan de capacidad contributiva.<sup>1152</sup>

Sin embargo, estas medidas no son suficientemente eficaces, en primer lugar porque en un país como el nuestro con un alto nivel de pobreza, existe un considerable porcentaje de la población que no alcanza a tener los ingresos necesarios para pagar el impuesto sobre la renta, por lo que no pueden gozar de tal beneficio; y por ende, no tienen la suficiente capacidad económica para adquirir aquellos productos indispensables para su subsistencia, y mucho menos para pagar el impuesto indirecto que llevan implícito.<sup>1153</sup>

Por otro lado, la segunda opción resulta inmanejable por cuestiones de respeto a la dignidad y por razones de seguridad; ello con el fin de evitar que se comercialice con un beneficio otorgado a cierto grupo de personas, o que se abuse por parte de la autoridad que lo aplique, o se quiera hacer uso de tal beneficio sin tener derecho.<sup>1154</sup>

Derivado de lo antes expuesto, es importante precisar que el impuesto al valor agregado, es por naturaleza un impuesto complejo tanto para los contribuyentes como para la administración del mismo; razón por la que existe una constante disyuntiva entre establecer una tasa única disminuyendo al máximo las exenciones, con el objeto de lograr que la administración del impuesto sea más ágil y sencilla, pero sacrificando a la equidad; o bien, establecer tasas diferenciales apoyadas con un régimen adecuado de exenciones, con el fin de lograr un mayor acercamiento a la equidad, pero en cuyo caso se vuelve difícil y complicada la administración del tributo.<sup>1155</sup>

Asimismo, se ha llegado a sostener que la solución más viable para ajustar el mínimo exento a los impuestos de naturaleza indirecta (IVA), está en permitir las exenciones o tasas nulas;<sup>1156</sup> no obstante, los expertos del CIAT que estuvieron en México entre 1979 y 1982 recomendaron que las exenciones y las “tasas nulas” se limitaran al máximo debido a los problemas de administración que esto implica.<sup>1157</sup> Pese a la recomendación otorgada, en México se aplica el sistema de exenciones y tasas nulas con el objeto de disminuir aunque sea un poco el efecto regresivo de los impuestos indirectos.

En atención a lo analizado en apartados anteriores, se considera que la mejor solución al problema de la regresividad, así como al mínimo de subsistencia que debe ser considerado para efectos del gravamen sin llegar a afectar gravemente la naturaleza del

<sup>1152</sup> Cfr. Cosciani, Cesare, *op. cit.*, pp. 72-80; Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, pp. 126-128; Zavaleta Rodríguez, Benjamín, *op. cit.*, pp. 159-168; Álvarez Rendueles, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971, pp. 90-98.

<sup>1153</sup> Cfr. Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, pp. 126-128.

<sup>1154</sup> Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 133; Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, p. 129.

<sup>1155</sup> Cfr. Zavaleta Rodríguez, Benjamín, *op. cit.*, p. 168.

<sup>1156</sup> Cfr. Sullivan, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García de Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 281-298.

<sup>1157</sup> Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 133.

tributo, radica en encontrar el equilibrio justo entre la equidad del impuesto y la administración del mismo.

Por lo cual, se estima que la posible solución se encuentra, más que en la exención (por generar graves conflictos de inconstitucionalidad respecto a la determinación del impuesto derivados de la técnica impositiva y de la naturaleza misma del tributo); en la aplicación mínima y controlada de tasas nulas (ahora del 0%), o bien tasas reducidas a bienes de primera necesidad, ya que con ello se evitarían problemas de técnica impositiva, de equidad, de capacidad contributiva y de mínimos de existencia.

Lo anterior en atención a que si bien es cierto que las exenciones, pese a las cuestiones de técnica impositiva, pueden ser justificadas por razones de justicia social, política y económica de cada país; también es cierto, que su existencia genera problemas de inconstitucionalidad en el procedimiento de determinación del impuesto, al generar inequidad manifiesta en el mecanismo de acreditamiento regulado en el artículo 4º de la LIVA vigente, puesto que de acuerdo a lo que en apartados siguientes se analiza a detalle, se otorga un trato desigual al contemplar diversos procedimientos a quienes se encuentran en la misma situación de hecho, como lo son los contribuyentes con actividades gravadas y los contribuyentes con actividades mixtas.

Por lo tanto, la posible solución que se propone radica en la aplicación de tasas diferenciales, estableciendo un mínimo de tasas nulas (tasa del 0%), además de tasas reducidas a los artículos de primera necesidad, con lo cual se salvaguarda el mínimo de subsistencia; y tasas mayores a los artículos suntuarios, para así lograr que los contribuyentes de más elevados recursos cubran un gravamen cualitativamente superior.

Con ello se logra que el gravamen repercuta sobre el universo de contribuyentes en proporción a su respectiva capacidad contributiva, además de respetar el mínimo de subsistencia de los contribuyentes según sea el caso, y de evitar en lo posible el efecto regresivo del impuesto.

De igual forma, también se evitarían problemas en la mecánica de determinación del impuesto, debido a que si todos los contribuyentes realizan actividades gravadas (del 0% o tasas reducidas para artículos de primera necesidad, y tasas mayores para artículos suntuarios), el procedimiento podrá simplificarse al máximo y así lograr que su aplicación sea uniforme y en consecuencia equitativa.

A pesar de que la propuesta anterior pudiera provocar problemas de aplicación administrativa del impuesto en cuanto al control de la diversidad de tasas; es importante señalar, que actualmente en México se ha logrado sobrellevar la aplicación de una serie de exenciones y de algunas tasas simultáneamente; luego entonces, por que no aplicar el sistema de tasas diferenciales (0%, reducidas y altas) para así lograr una mayor justicia en materia del impuesto al valor agregado.

Se menciona, que si bien la actual propuesta de gravar a todos los contribuyentes a una tasa única, general y sin exenciones, respetaría la naturaleza del gravamen; también es cierto que se generaría una franca inequidad y desproporcionalidad del impuesto al

violentar el mínimo de subsistencia de las clases menos favorecidas, y de evitar que la contribución sea en proporción a la capacidad contributiva del sujeto; ello en atención a que el impuesto pesaría sobre todos los contribuyentes (ricos y pobres) por igual, incrementando en gran medida la regresividad del tributo.

## B. Certidumbre.

“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributo, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos el terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones; inicuas para él, la incertidumbre de la contribución en ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos, de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.”<sup>1158</sup>

De acuerdo con Margáin Manautou, “este principio señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.”<sup>1159</sup>

El principio de certidumbre es denominado por Neumark, como principio de transparencia tributaria, el cual “exige que las leyes tributarias... se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.”<sup>1160</sup>

La mayoría de los autores han afirmado, que el principio de certidumbre consiste en que las normas tributarias deben expresar con claridad los elementos esenciales de los tributos, así como el monto del impuesto y la manera de determinarlo, ello con la intención de que el sujeto conozca con certeza lo que debe pagar y así evitar arbitrariedades por parte de la autoridad.<sup>1161</sup>

<sup>1158</sup> Smith, Adam, *Riqueza de las Naciones*, citado por Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 136.

<sup>1159</sup> Margáin Manautou, Emílio, *Introducción al estudio del...op. cit.*, p. 25.

<sup>1160</sup> Neumark, Fritz, *op. cit.*, pp. 408-409.

<sup>1161</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, pp. 146-147; Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, pp. 157-160; Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 62; Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed., Limusa, México, 1996, p. 70.

En consecuencia, el legislador debe precisar con claridad el sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer, sanciones aplicables; y de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también se deberá establecer con precisión las bases para la determinación del monto del tributo,<sup>1162</sup> con el fin de que la autoridad administrativa no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, además de generar incertidumbre; por lo que resulta necesario que las leyes que regulan los impuestos se redacten claramente de manera que sean comprensibles para todos, sin contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

Derivado de lo anterior, se afirma que la regulación del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado, transgrede el principio de certidumbre al contemplar un procedimiento ambiguo e impreciso; toda vez que, de acuerdo con el principio de certidumbre y con lo señalado por la Constitución, el legislador debe regular los impuestos de una manera clara y entendible para cualquier persona, también es cierto que el mecanismo de acreditamiento resulta incomprensible en muchos aspectos, aún para los especialistas en la materia; máxime si se considera que establece con poca precisión algunos de los requisitos necesarios para la determinación del gravamen, lo cual genera incertidumbre al contribuyente.

Lo anterior, se analiza a mayor profundidad en el apartado A) del punto III de este Capítulo, toda vez que el principio de certidumbre ha sido consignado en el artículo 31, fracción IV constitucional, como el principio de legalidad tributaria.

### C. Comodidad.

*"Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad."<sup>1163</sup>*

En este sentido, Neumark establece que "...de acuerdo con el principio de comodidad de la imposición deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los contribuyentes relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se les conceda a éstos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior."<sup>1164</sup>

<sup>1162</sup> Véase Tesis de Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro de: "Impuestos, bases para determinar el monto de los. La Ley debe señalarlas.", visible en el Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 168, p. 169.

<sup>1163</sup> Smith, Adam, *Riqueza de las Naciones*, citado por Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 137.

<sup>1164</sup> Neumark, Fritz, *op. cit.*, p. 448.



Por lo que, este principio obliga al legislador a que además del deber de contemplar tributos justos, cuide la forma en que se obtendrá el gravamen; y a la Administración Tributaria, a que pondere la manera en que ejercerá sus funciones.<sup>1165</sup>

Es decir, si el pago de un impuesto implica un sacrificio para el particular, el legislador deberá buscar la comodidad en todo lo relativo al cálculo y pago del mismo;<sup>1166</sup> lo anterior, genera implicaciones muy amplias en todos los aspectos, como lo son los procedimientos de cobro sencillos, lugares de cobro accesibles a los contribuyentes, oficinas apropiadas, formatos adecuados y simples, entre otros.<sup>1167</sup>

En este orden de ideas, respecto a los períodos de cálculo y pago del tributo, el mecanismo de acreditamiento del impuesto al valor agregado vigente, cumple de manera más precisa con el principio de comodidad, toda vez que reduce el período para la determinación y pago del impuesto a un mes; es decir, el pago será de manera mensual y definitiva, lo que implica la eliminación de los pagos y declaraciones provisionales y del ejercicio, así como del ajuste respectivo que se venía practicando hasta 2002.

Sin embargo, respecto al procedimiento técnico empleado en el cálculo del tributo, el mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado vulnera el principio de comodidad; toda vez que, aunado a que el entero del impuesto implica un sacrificio para el contribuyente, a partir del año 2000 y hasta la fecha, el legislador ha establecido una mecánica de acreditamiento por demás complicada para los contribuyentes, más si se trata de los que realizan sólo actividades gravadas, debido a que dificulta con una serie de reglas innecesarias la determinación del impuesto acreditable, que en lugar de simplificarlo en lo posible, lo complica cada vez más. Lo anterior se detalla en el Capítulo Cuarto de la presente investigación.

#### D. Economía.

*"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes: la primera, si la exacción o cobranza de él requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; la segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera, que al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría trabajar del modo dicho; la tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que injustamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas apenas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del gasto público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo*

<sup>1165</sup> Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 137.

<sup>1166</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 27; Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 162.

<sup>1167</sup> *Ibidem.*

*de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; en cuarto y último lugar, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque eso les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse por tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria. De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el Erario y sin beneficio para la Real Hacienda.*<sup>1168</sup>

Neumark denomina a este principio con el nombre de baratura o economicidad, al señalar que de acuerdo con este principio, "...la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los contribuyentes, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición."<sup>1169</sup>

En este sentido, Flores Zavala establece que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y de lo que se ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible; es decir, que el costo por la recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el fin de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones.<sup>1170</sup>

Es decir, el impuesto tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, ya que las causas que lo convierten en costoso son: a) el empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto; b) impuestos opresivos a la industria que desaniman a la gente; c) las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren quienes pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales; y d) visitas y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores, al hacer objeto al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.<sup>1171</sup>

La economicidad de la administración de los impuestos es difícil, debido a que la base de contribuyentes cada vez es mayor, además de que la Administración Tributaria es ejercida cada vez más en un esquema de coordinación fiscal, lo que implica mayores costos al respecto. Sin embargo, lo anterior se ha tratado de facilitar y economizar a través de los instrumentos modernos que permiten una mayor incidencia y penetración de la participación de las Administraciones Tributarias, con cada vez menor intervención de

<sup>1168</sup> Smith, Adam, *Riqueza de las Naciones*, citado por Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, pp. 137-138.

<sup>1169</sup> Neumark, Fritz, *op. cit.*, p. 440.

<sup>1170</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 148.

<sup>1171</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op. cit.* pp. 27-28; Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 63; Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, pp. 164-167.

personal, logrando mejores resultados; por lo que es necesario otorgarle a este principio la importancia que merece.<sup>1172</sup>

En consecuencia, es una obligación de todas las Administraciones Tributarias ser cada vez más eficientes para evitar que su acción se convierta en antieconómica en detrimento de los ingresos públicos, y en última instancia, de la calidad de los servicios que el Gobierno presta a los ciudadanos.<sup>1173</sup>

#### **IV. El mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios constitucionales en materia fiscal.**

El presente capítulo tiene por objeto el estudio de la mecánica de acreditamiento desde la perspectiva de los principios constitucionales en materia fiscal; toda vez que en la incorporación o modificación de un impuesto y de sus elementos en el sistema tributario, el legislador tiene el ineludible deber de observar los principios de justicia<sup>1174</sup> más elementales que permitan encuadrar el gravamen dentro del esquema constitucional, independientemente de los motivos, justificaciones o políticas que tenga el Estado para la incorporación o modificación del mismo, ello con el fin de otorgar seguridad jurídica al contribuyente en el pago del impuesto correspondiente.

Es de aclararse que el objeto de análisis en el presente apartado es la regulación del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y no el derecho al acreditamiento manifestado a través de un procedimiento; es decir, lo que se cuestiona es la manera en que el legislador ha regulado el procedimiento para calcular el impuesto a pagar, y no el derecho de acreditar dicho impuesto a través de un procedimiento; de ahí que para efectos de este trabajo, al hacerse referencia al mecanismo de acreditamiento, sea en cuanto a su regulación en la Ley y no como derecho de acreditamiento naturalmente inherente al impuesto al valor agregado.

Razón la anterior, por la que en este apartado resulta esencial el estudio del mecanismo de acreditamiento con base en los principios constitucionales en materia tributaria, para determinar si la manera en que ha sido regulado el procedimiento en comento cumple con los principios tributarios contemplados en nuestra Carta Magna y por lo tanto, resulta justo para el contribuyente.

Asimismo, es conveniente señalar, que no obstante que nuestra Constitución Política contempla una serie de garantías jurídicas en general, aplicables a la materia tributaria como lo son las garantías de audiencia, vigencia, igualdad, legalidad, no confiscatoriedad, irretroactividad de la Ley y seguridad jurídica; mismas que se encuentran amparadas en los artículos 1º, 2º, 4º, 5º 12, 13, 14, 16, 17, 22, 28, 73 fr. VII, 115 fr. IV, 117

<sup>1172</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 138.

<sup>1173</sup> *Idem.*, p. 139.

<sup>1174</sup> En el presente trabajo, la justicia será entendida como valor superior y la seguridad jurídica como garantía constitucional.

y 118 constitucionales.<sup>1175</sup> En el presente análisis, por cuestiones prácticas, únicamente se estudia lo relativo a los principios tributarios contemplados en el artículo 31, fr. IV constitucional, por ser los principios que deberán contener de manera particular cada uno de los gravámenes que establezca el Estado para la contribución al gasto público.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio en que residan de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De lo cual, se desprende que constitucionalmente los impuestos deberán ajustarse a los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad y de vinculación al gasto público; por lo que, a falta de cualquiera de estos requisitos, necesariamente se provoca que la contribución sea contraria a lo establecido en nuestra Carta Magna, situación que obliga a analizar el mecanismo de acreditamiento a la luz de los principios constitucionalmente señalados.

En este mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia al establecer que la validez de un impuesto depende de tres requisitos fundamentales que son: a) que sea establecido por ley; b) que sea proporcional y equitativo; y c) que se destine al pago de los gastos públicos.

Al respecto resulta aplicable la siguiente tesis jurisprudencial emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

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

*Séptima Época:*

<sup>1175</sup> Para un estudio a fondo de estas garantías constitucionales véase: Porras y López, Armando, *op. cit.*, pp. 75-91; Garza, Servando J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Ed. Cultura, T.G., S.A., México, 1980, pp. 20, 66-70, 79, 168-172; y Burgoa Llano, Ignacio, "Los principios constitucionales en materia de contribuciones", *Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, pp. 413-430.

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

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

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

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

*Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolleca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.*<sup>1176</sup>

(El énfasis es nuestro)

### A. Legalidad.

El artículo 31, fracción IV constitucional establece expresamente que es obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes;<sup>1177</sup> es decir, queda de manifiesto que las contribuciones deberán quedar sujetas al principio de legalidad tributaria que a continuación se analiza.

Existen algunos autores como Ataliba, Asorey y Daniel Diep, que consideran que no existe propiamente un principio de legalidad en materia tributaria, sino que existe un principio constitucional de legalidad, superior, supremo, sagrado, inamovible que se aplica irresistiblemente al derecho tributario.<sup>1178</sup>

Los autores mencionados afirman que no existe distinción entre principios generales y específicos, toda vez que dicha distinción rompe con la noción de "principio" (entendido como máxima, valor superior), por lo que todos los principios (igualdad, legalidad, seguridad jurídica, vigencia, proporcionalidad, equidad, fundamentación, motivación) sólo pueden ser entendidos como principios constitucionales, de tal suerte que su aplicabilidad en el ámbito tributario no es otra cosa que su corroboración como principios originariamente constitucionales e incidentalmente tributarios, ya que todos ellos se encuentran en la Constitución y es erróneo hacer subclasificaciones de principios contenidos en la Carta Magna.<sup>1179</sup>

Por otra parte, existen doctrinarios como Neumark, Eusebio González, Falcón y Tella, y Cazorla Prieto que establecen la existencia de principios constitucionales de aplicación general y de aplicación específica a determinadas materias; que en el caso concreto, hacen

<sup>1176</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 173, p. 173.

<sup>1177</sup> Cfr. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, artículo 31, fracción IV.

<sup>1178</sup> Véase Ataliba, Gerardo, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, "Derecho Constitucional Tributario", Vol. 11, Lima, Diciembre de 1986; Asorey, Rubén, *Principios Tributarios Constitucionales*, "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario", Tribunal Fiscal de la Federación en coedición con la Universidad de Salamanca, México, 1992; Diep Diep, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Ed. Pac, S.A. de C.V., México, 1999.

<sup>1179</sup> *Ibidem*.

referencia al principio de legalidad tributaria, independientemente de las otras garantías constitucionales otorgadas a los gobernados.<sup>1180</sup>

De igual forma, es importante señalar que el Poder Judicial de la Federación distingue entre la garantía de legalidad en general y el principio de legalidad tributaria, lo anterior se demuestra con la siguiente tesis jurisprudencial:

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

Séptima Época:

*Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 331/76. Maria de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*<sup>1181</sup>

<sup>1180</sup> Véase Neumark, Fritz, Tr. José Zamit Ferrer, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974; González García, Eusebio, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, "El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978", Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Unidas, S.A., Madrid, 1980; Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Ed. Aranzadi, España, 2000.

(El énfasis es nuestro)

No obstante lo anterior, es menester establecer que si bien es cierto el Poder Judicial de la Federación reconoce la existencia tanto de la garantía de legalidad en general, como de la garantía de legalidad tributaria; también en cierto que les otorga el mismo rango al reconocer a ambas como "garantías", que de acuerdo con la técnica jurídica constitucional, la garantía tiene una jerarquía superior al del resto de los principios constitucionales, ya que mientras los principios son valores superiores contenidos en la Constitución; la garantía constitucional es el conjunto de derechos supremos que reconocidos y garantizados por un conjunto de instrumentos procesales establecidos en la propia norma fundamental con el objeto de restablecer el orden constitucional cuando el mismo sea transgredido por un órgano de autoridad.<sup>1182</sup>

El concepto de garantía constitucional surge a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en donde son consideradas como los derechos de la persona humana precisados y establecidos en un documento de carácter fundamental, pues de esa manera eran conocidos por gobernantes y gobernados y además de tener un carácter superior al de las disposiciones legislativas.<sup>1183</sup>

Actualmente, el constitucionalismo moderno ha identificado el término de garantía constitucional como los instrumentos de tutela de las disposiciones fundamentales para lograr su restitución cuando hubiesen sido desconocidas o violadas; es decir, la garantía constitucional ha sido reconocida con el concepto de defensa constitucional (juicio político, controversias constitucionales, juicio de amparo, procedimiento de suspensión de garantías individuales).<sup>1184</sup>

También se le ha otorgado el carácter de garantía constitucional a todos aquellos derechos que sin ser estrictamente constitucionales, por no referirse a los derechos fundamentales del hombre, ni a la estructura fundamental del Estado, se ha considerado conveniente otorgarles tal carácter a efecto de darles mayor solidez y garantizarlos mejor,<sup>1185</sup> tal es el caso del artículo 31 constitucional que nos ocupa.

<sup>1181</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995. Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 168, p. 169.

<sup>1182</sup> Cfr. Fix Zamudio, Héctor, "Las garantías constitucionales en el derecho mexicano", *Anuario Jurídico*, números III y IV, México, 1980, pp. 15-19.

<sup>1183</sup> Cfr. Hauriou Maurice, *Principios de Derecho Público y Constitucional*, Tr. Carlos Ruiz del Castillo, Madrid, s.f., pp. 96.

<sup>1184</sup> Cfr. Fix Zamudio, Héctor y Salvador Valencia Carmona, *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*, Porrúa-UNAM, México, 1999, p. 193.

<sup>1185</sup> Carrillo Flores, Antonio, *La Constitución, la Suprema Corte y los derechos humanos*, México, Porrúa, 1981, p. 45.

En consecuencia, a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido al artículo 31 de la Ley Suprema como garantía constitucional, también genera confusión al hacer referencia de manera indistinta entre el término de "garantía" y "principio" para referirse tanto a la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 constitucionales, como al principio y garantía de legalidad tributaria; toda vez que emplea dichos términos como sinónimos, y sólo al invocar el precepto violado es cuando se determina la referencia a la legalidad tributaria consagrada en el artículo 31 constitucional o a la garantía de legalidad contemplada en los artículos 14 y 16 constitucionales, lo que se refleja en los siguientes criterios jurisprudenciales:

*"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.*

*Amparo en revisión 1897/95. Calixto Villamar Jiménez. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Armando Cortés Galván.*

*Amparo en revisión 1404/95. Carlos Alberto Hernández Pineda. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.*

*Amparo en revisión 205/97. Fidel Enrique Navarro Espinoza. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.*

*Amparo en revisión 146/97. J. Jesús Martínez Franco. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.*

*Amparo en revisión 3093/96. Beatriz Ramírez Ortiz. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 77/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve."<sup>1186</sup>*

<sup>1186</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Agosto de 1999, Tesis: P.J. 77/99, p. 20.



"RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, AL REMITIR A LOS CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN (CETES) PARA CALCULAR UN COMPONENTE DE LA BASE DEL TRIBUTO. De lo establecido en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte gravado el concepto "ingreso en servicio" que constituye el ingreso derivado de las cantidades obtenidas por préstamos del patrón y acumulable a los demás del capítulo relativo a ingresos sobre el producto del trabajo, consistente en la diferencia entre la tasa pactada en el préstamo patronal y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días o, en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, equiparable a dichos certificados, cuando esta tasa sea mayor. De lo anterior se sigue que los Cetes son un componente que incide de manera directa en el cálculo del monto de los ingresos en servicio que han de acumularse a los demás ingresos gravables del contribuyente y, por ende, en la determinación de la base del tributo, elemento respecto del que el legislador no determinó los componentes, bases, criterios o reglas a los que debe sujetarse su formulación, monto y rendimientos, ya que del artículo único, fracciones I y VII, del decreto emitido por el Congreso de la Unión, por el cual se autoriza al Ejecutivo Federal para emitir los Certificados de la Tesorería de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 8 de julio de 1993, se desprende que el valor y la determinación del rendimiento de tales certificados se encuentra a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin sujeción a ningún parámetro legal, sólo a la simple opinión del Banco de México y atendiendo a la especulación comercial armonizada con las condiciones de los mercados crediticios, los proyectos de desarrollo con necesidades de financiamiento y la forma de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores, lo que propicia la libre actuación de esa secretaría, sin que el contribuyente tenga la posibilidad de desvirtuar la forma de establecer dicho valor que, por tanto, no puede ser tomado en cuenta para determinar la base del tributo, dada la incertidumbre que genera el empleo de los elementos del mercado de dinero. Es importante señalar que si bien la Suprema Corte de Justicia ha admitido que el empleo de mecanismos flexibles para el establecimiento de los elementos de las contribuciones, no es por sí mismo violatorio del principio de legalidad, este criterio parte de la existencia de reglas previstas en la ley que permitan determinarlos, lo que no es posible admitir bajo la influencia de la especulación mercantil, como rectora de dicha fijación, pues atenta contra el principio de certidumbre jurídica que pretende resguardar la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, dado que esa especulación obedece a intereses particulares y variables. En consecuencia, el artículo 78-A reclamado, al permitir que un órgano administrativo, distinto del legislador, sea quien determine un dato para la estimación de la base del impuesto, como son los Cetes, quebranta el principio de legalidad tributaria.

Amparo en revisión 1897/95. Calixto Villamar Jiménez. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95. Carlos Alberto Hernández Pineda. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 205/97. Fidel Enrique Navarro Espinoza. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María

*Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.*

*Amparo en revisión 6/97. María Isabel Díaz Ulloa. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.*

*Amparo en revisión 146/97. J. Jesús Martínez Franco. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 78/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.*<sup>1187</sup>

*“SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACIÓN DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El sentido de lo dispuesto en el último párrafo de la fracción III, del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que el Tribunal Fiscal de la Federación debe emitir una sentencia de nulidad para efectos cuando se actualice la causal prevista en la fracción II, del artículo 238 del mismo ordenamiento legal, referente a la ausencia de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, se desentraña relacionándolo armónicamente con el párrafo primero de esa misma fracción, dado que así se distingue la regla de que la sentencia puede declarar la nulidad de la resolución para determinados efectos y una excepción, cuando la resolución involucra las facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Reconocida esa distinción en la hipótesis en que la resolución carece de fundamentación y motivación (artículo 238, fracción II), y la variada competencia que la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación otorga al mismo tribunal, descuello, que para poder determinar cuándo la sentencia de nulidad debe obligar a la autoridad administrativa a dictar una nueva resolución, y cuándo no debe tener tales efectos, es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada, a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional. Cuando la resolución se dictó como culminación de un procedimiento o en relación con una petición, donde el orden jurídico exige de la autoridad un pronunciamiento, la reparación de la violación detectada no se colma con la simple declaración de nulidad, sino que es preciso que se obligue a la autoridad a dictar otra, para no dejar incierta la situación jurídica del administrado, en el sentido que sea, pero fundada y motivada. Consideración y conclusión diversa amerita el supuesto en que la resolución nace del ejercicio de una facultad discrecional de la autoridad, en la que opera la excepción señalada, dado que el tribunal, al declarar la nulidad de la resolución, no puede obligar a la autoridad administrativa a que dicte nueva resolución, porque equivaldría a que se sustituyera a la autoridad administrativa en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes, independientemente de que también perjudicaría al administrado actor en vez de beneficiarlo, ya que al darle ese efecto a la nulidad, se estaría obligando a la autoridad a actuar, cuando ésta, podría no encontrar elementos para fundar y motivar una nueva resolución, debiendo abstenerse de emitirla. Por la misma causa, la sentencia que declara nula una resolución infundada e inmotivada, emitida en ejercicio de facultades discrecionales, no puede impedir que la autoridad*

<sup>1187</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Agosto de 1999, Tesis: P./J. 78/99, p. 50.

*administrativa pronuncie una nueva resolución, en virtud de que con tal efecto le estaría coartando su poder de decisión, sin haber examinado el fondo de la controversia. Las conclusiones alcanzadas responden a la lógica que rige la naturaleza jurídica del nacimiento y trámite de cada tipo de resoluciones, según la distinción que tuvo en cuenta la disposición en estudio, de tal modo que en ninguna de las dos hipótesis viola la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, ya que si bien este dispositivo fundamental no establece la posibilidad de que ante la anulación de una resolución administrativa por falta de fundamentación y motivación, se obligue a la autoridad que la emitió, a que reitere el acto de molestia, es inconcuso que cuando dicha autoridad, en virtud de las leyes que rigen su competencia, o con motivo de una instancia o recurso del demandante, debe pronunciarse al respecto, la sentencia anulatoria de su acto infundado e inmotivado que la obligue a dictar otra resolución y hasta a indicarle los términos en que debe hacerlo, como establece la regla general de la disposición examinada, además de que tiene por objeto acatar el derecho de petición que garantiza el artículo 8o. constitucional, viene a colmar la pretensión del particular, pues le asegura una resolución depurada conforme a derecho.*

*Contradicción de tesis 2/97. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. 29 de junio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el seis de agosto en curso, aprobó, con el número 45/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a seis de agosto de mil novecientos noventa y ocho.*<sup>1138</sup>

Derivado de lo anterior, es importante precisar que la distinción entre las garantías de legalidad consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales y el artículo 31, fracción IV de la misma Carta Magna, radica en que en el primer supuesto se hace referencia a la garantía de legalidad por proteger un derecho fundamental del gobernado aplicable a cualquier supuesto jurídico independientemente de la materia de que se trate; mientras que en el segundo supuesto se hace referencia al principio de legalidad tributaria supeditado a la garantía de legalidad, toda vez que es aplicable únicamente de manera específica a la materia tributaria por lo que contiene contornos propios y peculiares.

Es decir, los artículos 14 y 16 constitucionales amparan la garantía de legalidad propiamente dicha, y el artículo 31 también constitucional contempla el principio de legalidad tributaria reconocido como garantía constitucional.

Por lo tanto, el principio de legalidad contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos salvaguarda la garantía de legalidad en materia tributaria, dentro de la cual se exige que los elementos esenciales de los tributos se encuentren perfectamente descritos en Ley, para el efecto de que los particulares a quienes va dirigido el impuesto conozcan con certeza todos los elementos que debe de considerar para calcular los impuestos a su cargo, y así cumpla con su obligación de contribuir para el sostenimiento del Estado.

<sup>1138</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo VIII, Septiembre de 1998, Tesis: P.JJ. 45/98, p. 5.

De ahí que, el principio de legalidad en materia tributaria sea entendido mediante una locución latina adoptada por analogía del Derecho Penal: *nullum tributum sine lege*, que significa que no hay tributo sin ley;<sup>1189</sup> es decir, por mandato constitucional, se afirma que "...sin ley tributaria no existe obligación de contribuir al gasto público, con lo que se da vida a la idea de certeza en el tributo."<sup>1190</sup>

De acuerdo con el maestro Eusebio González, "el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica que, por expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida) manifestada en la forma solemne establecida..."<sup>1191</sup>

Pero no es suficiente que el tributo esté consagrado en la Ley, sino que de acuerdo con Giannini, para que una Ley impositiva sea legítima deberá configurar la prestación tributaria con la suficiente claridad y determinación, toda vez que se trata de evitar que la autoridad administrativa cuente con la discrecionalidad tan amplia que le permita alterar la naturaleza o sustancia de la prestación.<sup>1192</sup>

Para Rubio Llorente "...el principio de legalidad es un postulado jurídico-político que requiere ser consagrado legalmente para tener existencia jurídico-positiva al señalar a la Administración un lugar subordinado a la Ley."<sup>1193</sup>

Daniel Diep Diep afirma que "el principio de legalidad surge cuando se instituye un orden jurídico derivado de la preexistencia constitucional,... por lo que se trata de un principio de orden constitucional por razón de su trascendencia y que a él debe subordinarse el Estado y acogerse el gobernado, ya que se trata del único medio racional moderno de evitar el absolutismo o la anarquía individual..."<sup>1194</sup>

Este mismo autor señala, que algunos de los aspectos para sustentar "el principio de legalidad en el orden contributivo, consiste en asumir el objetivo, naturaleza y fin del impuesto..., lo que deriva en la necesidad económica del Estado (entendida como el gasto público) que sólo puede resolverse impositivamente, es decir, instituyendo el deber contributivo desde el propio ámbito legal por razón del fin social de carácter convivencial, ...como un deber del ciudadano, y sin que la medida que se ocupe de dicho deber permita excesos en la potestad impositiva; por lo que debe cuidarse, tanto para su establecimiento como para su observancia, la subordinación al orden jurídico."<sup>1195</sup>

<sup>1189</sup> Cfr. Orozco Henríquez, Jesús J., *Diccionario Jurídico Mexicano*, 12ª ed. Porrúa-UNAM, Parte: P-Z, México, 1999, p. 2535; Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 4ª ed., Ed. ECASA, México, 1991, p. 275.

<sup>1190</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op.cit.*, p. 118.

<sup>1191</sup> González García, Eusebio, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, "El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978", Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Unidas, S.A., Madrid, 1980, p. 61.

<sup>1192</sup> Giannini, Achille Donato, *Revista de Derecho Financiero y la Ciencia de las Finanzas*, "La reserva de la Ley", año 4, primera parte, p. 10.

<sup>1193</sup> Rubio Llorente, Francisco, *Revista Española de Derecho Constitucional*, "El principio de legalidad", Centro de Estudios Constitucionales, Año 13, número 39, septiembre-diciembre 1993, Madrid, España, p. 13.

<sup>1194</sup> Diep Diep, Daniel, *op.cit.*, pp. 225-226.

<sup>1195</sup> *Idem*, p. 232.

Héctor Villegas establece que el principio de legalidad se basa en la necesidad de proteger la propiedad de los contribuyentes, toda vez que los gravámenes significan restricciones a la misma, por virtud de los cuales se sustrae parte del patrimonio de los particulares en favor del Estado y lo anterior no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.<sup>1196</sup>

Góngora Pimentel afirma que el principio de legalidad "...exige que la actuación de la Administración encuentre su fundamento positivo, así como el propio límite negativo en una norma previa,... por lo que debe existir la preeminencia de la Ley respecto de las relaciones entre ésta y la actividad de los otros poderes...".<sup>1197</sup>

Gabino Fraga considera que el principio de legalidad es absoluto ya que aún en el caso de la facultad discrecional (supone únicamente la apreciación de una situación para comprobar si existe o no adecuación a un presupuesto normativo para que se produzcan los efectos jurídicos previstos por la ley) la hipótesis respectiva está prevista en ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos por la misma.<sup>1198</sup>

De igual forma, este autor establece que el principio de legalidad puede entenderse desde el punto de vista material, en cuyo caso su alcance consiste en que la norma en la que se funda cualquier decisión individual tiene que ser de carácter abstracto e impersonal; y en un sentido formal, consistente en que la disposición deberá ser expedida por el Poder que conforme al régimen constitucional esté encargado de la formación de leyes.<sup>1199</sup>

El Poder Judicial de la Federación ha establecido mediante jurisprudencia, que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31, fracción IV constitucional, y que al examinar este principio a la luz del sistema general que informa las disposiciones constitucionales en materia impositiva, se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados debe estar establecida en una ley.<sup>1200</sup>

Asimismo establece, que el acto creador del impuesto debe emanar del poder encargado de la función legislativa; ya que así, se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar.<sup>1201</sup>

<sup>1196</sup> Cfr. Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 191.

<sup>1197</sup> Góngora Pimentel, Genaro David, *Revista Lex*, "El Principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo", número 19, 3ª época, año III, enero de 1997, p. 6.

<sup>1198</sup> Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 12ª ed., Porrúa, México, 1974, p. 42.

<sup>1199</sup> *Idem.*, p. 43.

<sup>1200</sup> Véase Tesis de Jurisprudencia bajo el rubro de: "Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución", visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tomo 91-96, Primera Parte, p. 173.

<sup>1201</sup> *Ibidem.*

Así también, los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria puede en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.<sup>1202</sup>

Jiménez González afirma que el principio de legalidad en materia tributaria tiene como forma rectora la reserva de ley, toda vez que se "...exige de una determinada zona del mundo tributario sea objeto de regulación única y exclusivamente mediante normas con rango de ley...";<sup>1203</sup> por lo que, Góngora Pimentel considera que "...la reserva de ley es una especie de nutriente del principio de legalidad por exigir la preeminencia de la ley sobre cualquier otra norma al tratarse de materias reservadas."<sup>1204</sup>

En este mismo sentido, Eusebio González establece que cuando el principio de legalidad despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner límite a la potestad normativa del Estado, al circunscribir determinada materia en forma exclusiva a la Ley.<sup>1205</sup>

En consecuencia, no se puede hablar del principio de legalidad sin hacer referencia a la reserva de ley, que ha sido entendida como "la expresión formal del principio de legalidad",<sup>1206</sup> por reservar a la ley la regulación de determinadas materias; es decir, "...la reserva de ley existe cada vez que una norma constitucional reserva, precisamente a la Ley, la regulación de una determinada materia, excluyendo por tanto, la posibilidad para que dicha materia pueda ser regulada por disposiciones de naturaleza distinta a la Ley formal...".<sup>1207</sup>

Históricamente se ha dicho que la reserva de ley cumple una función de garantía de los derechos de libertad y propiedad de los particulares; sin embargo, actualmente se ha ampliado su concepto al señalar que se trata de un medio de distribución de poder, ya que tiene como objeto el limitar la discrecionalidad administrativa.<sup>1208</sup>

En materia tributaria, la reserva de ley consiste en que el impuesto es materia reservada a la ley formal, lo que implica que en la ley en que se establezca un impuesto, deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que integran el tributo;<sup>1209</sup> por lo que únicamente mediante ley emitida por el Congreso se pueden crear contribuciones.

---

<sup>1202</sup> *Ibidem*.

<sup>1203</sup> Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 125.

<sup>1204</sup> Góngora Pimentel, Genaro David, *op. cit.*, p. 6.

<sup>1205</sup> *Cfr.* González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 62.

<sup>1206</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *op. cit.*, p. 116; Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 125.

<sup>1207</sup> Góngora Pimentel, Genaro David, *op. cit.*, p. 7.

<sup>1208</sup> Véase García Macho, Ricardo, *Reserva de Ley y Potestad Reglamentaria*, Ed. Ariel, S.A., Barcelona, 1988, p. 112; Góngora Pimentel, Genaro David, *op. cit.*, p. 6.

<sup>1209</sup> *Cfr.* Garza, Servando J., *op. cit.*, p. 17.

La reserva de ley puede ser absoluta o relativa, la primera consiste en que la totalidad de la materia acotada deba regularse exclusivamente por la ley; mientras que en el segundo caso, se exige la presencia de la ley únicamente a efecto de determinar los elementos esenciales de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.<sup>1210</sup>

La doctrina ha establecido, que en materia tributaria la reserva es de naturaleza relativa, a lo que Góngora Pimentel ha denominado “reserva de lo esencial”, y más concretamente a los llamados elementos esenciales del tributo, puesto que éstos deben estar establecidos por la Ley, quedando el resto de la materia tributaria a disposición de las normas administrativas.<sup>1211</sup>

De igual forma, Jiménez González estima que “el principio de reserva de ley en materia tributaria exige no sólo que el acto de alumbramiento de los tributos sea de carácter legislativo, sino que además sea una Ley y sólo la Ley la que defina cada uno de los elementos esenciales de los tributos; es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa...”,<sup>1212</sup> por lo que se afirma, que los principios de legalidad y reserva de ley implican la sujeción plena de la Administración a la Ley.<sup>1213</sup>

No obstante que la Constitución regula la reserva de ley en sus artículos 49 y 72 inciso f), igualmente establece las excepciones a este principio en los artículos 131, párrafo segundo y 29 también constitucionales, al contemplar el decreto ley y el decreto delegado respectivamente.

El decreto ley se configura cuando la propia Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para crear disposiciones generales con fuerza de ley, al señalar expresamente en el artículo 29 constitucional:

*“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado... y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo...”*<sup>1214</sup>

El decreto delegado consiste en medidas con fuerza de ley adoptadas por el Ejecutivo Federal al ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar o suprimir cuotas de las tarifas de exportación e importación por cuestiones de estabilidad económica, de comercio exterior y producción nacional; es decir, el Congreso de la Unión delega al Ejecutivo la

<sup>1210</sup> Cfr. González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 63.

<sup>1211</sup> Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *op. cit.*, p. 9.

<sup>1212</sup> Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 125.

<sup>1213</sup> Cfr. Rubio Llorente, Francisco, *op. cit.*, p. 22.

<sup>1214</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 3ª ed., publicación de la CNDH, México, 2003, artículo 29.

facultad de expedir decretos con fuerza de ley, como es el caso del artículo 131, segundo párrafo constitucional, al señalar expresamente:

*"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."<sup>1215</sup>*

Estas excepciones rompen con el principio de que sólo el Congreso de la Unión puede establecer gravámenes mediante Ley; sin embargo, no obstante que dichas excepciones implican incoherencia respecto al principio de legalidad, también es cierto que no son una violación constitucional, toda vez que es la propia Carta Magna la que establece dichas excepciones.

Derivado de lo antes expuesto, se concluye que el principio de legalidad en materia tributaria consiste en que todo gravamen, así como sus elementos, debe estar perfectamente establecidos mediante Ley formal expedida conforme al procedimiento de formación de leyes contemplado en la Constitución, y la reserva de ley es la legalidad en sentido formal; es decir, es la manifestación de la legalidad reservada al Congreso de la Unión. En nuestro sistema opera la reserva de ley relativa, toda vez que la carga tributaria y sus elementos esenciales deben contemplarse mediante ley formal, delegando el resto de la materia a normas administrativas.

Al respecto el Poder Judicial de la Federación al establecido lo siguiente:

*"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, lo materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y*

<sup>1215</sup> *Idem.*, artículo 131, segundo párrafo.



*criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.*

*Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.*<sup>1216</sup>  
(El énfasis es nuestro).

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

<sup>1216</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo VI, Noviembre de 1997, Tesis P. CXLVIII/97, p. 78.

pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.

*Séptima Época:*

*Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*

*Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*<sup>1217</sup>

(El énfasis es nuestro).

Una vez analizado el principio de legalidad, resulta importante determinar si la regulación del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado cumple con este principio, situación que se estudia en los párrafos siguientes.

De acuerdo con lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria no sólo implica que el tributo sea establecido mediante Ley formal, sino que además se contemplen de manera expresa los elementos esenciales del impuesto como lo es el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago a efecto de evitar arbitrariedades de las autoridades exactoras; así mismo, también establece que la legalidad no sólo debe reducirse a los elementos esenciales del tributo, sino que también la Ley debe consignar las bases para determinar los impuestos, como se manifiesta a través de la siguiente tesis de jurisprudencia:

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

*Séptima Época:*

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

<sup>1217</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 168, p. 169.

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

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

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

*Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*<sup>1218</sup>

(El énfasis es nuestro).

En consecuencia, el mecanismo de acreditamiento como procedimiento de determinación del impuesto debe estar contemplado en Ley formal, además de que técnicamente dicha mecánica debe cumplir con los principios constitucionales en materia tributaria; lo anterior, con el objeto de que el mecanismo de determinación otorgue seguridad jurídica al contribuyente, ya que de lo contrario sería legal únicamente por estar contemplado en la Ley, pero ilegítimo por no respetar los valores superiores y por lo tanto, totalmente injusto al estar desprovisto de cualquier exigencia ética o contenido valorativo.<sup>1219</sup>

Es decir, la mecánica de acreditamiento además de estar regulada en la Ley, debe cumplir con los principios contenidos en la Constitución a efecto de que sea justo; de lo contrario, de nada servirá que la Ley contemple un procedimiento de determinación del impuesto desprovisto de todo valor superior.

En ese tenor, todos y cada uno de los principios constitucionales se encuentran en estrecha relación, y la falta de uno ellos implica la violación del otro; debido a que no se puede afirmar que un impuesto es legal pero inequitativo, o que es proporcional pero ilegal, en todo caso es legalmente ilegítimo por carecer de seguridad jurídica y por lo tanto, absolutamente injusto.

Por lo tanto, con relación a la manera en que ha sido regulado el mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado bajo la perspectiva del principio de legalidad tributaria contemplada en el artículo 31, fracción IV constitucional, es de considerarse:

<sup>1218</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 161, p. 164.

<sup>1219</sup> Véase Díaz, Elías, *Cuadernos para el Diálogo*, "La Seguridad Jurídica y el Estado de Derecho", número extraordinario XVII, diciembre de 1969, pp. 7-10. El autor señala que la sujeción del gobernado y el respeto del Estado a una legalidad más o menos justa engendra inseguridad por ser un ordenamiento gravemente restrictivo a la justicia, lo que genera una legalidad ilegítima; toda vez que la seguridad jurídica no es sólo la que fácticamente establece un determinado sistema de legalidad, sino la que independientemente de ello se considera como valor legítimo exigible en un ordenamiento jurídico, es la exigencia de que la legalidad realice una legitimidad, es decir, que contenga valores considerados como imprescindibles en el nivel ético social alcanzado por el hombre como conquista histórica irreversible, por lo que la seguridad jurídica alude a un contenido valorativo. En consecuencia, existe seguridad jurídica cuando las exigencias éticas están adecuadamente incorporadas a un sistema normativo jurídico, y protegidos con toda la fuerza de que el mismo dispone, sin ello no existe seguridad jurídica aunque exista un sistema de legalidad.

1) La regulación del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vulnera el principio de legalidad tributaria; en virtud de que si bien es cierto, tanto los elementos esenciales del impuesto, como el procedimiento de determinación del mismo se encuentran establecidos en ley formal, también es cierto que al regularse la mecánica en comento, no se precisan con claridad algunos elementos objetivos del mecanismo de acreditamiento como procedimiento de determinación del tributo.

Es decir, la regla general es que el mecanismo de acreditamiento como tal cumple con el principio de legalidad tributaria por el sólo hecho de estar contemplado en la Ley y fijar las bases para la determinación del impuesto; sin embargo, adolece de algunas imprecisiones en cuanto a su regulación, que provocan que excepcionalmente dicho principio de legalidad tributaria sea vulnerado con relación a la manera en que el legislador ha considerado que debe determinarse el impuesto.

En ese tenor, se manifiesta que las fracciones I, II y párrafo cuarto del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado son inconstitucionales al establecer lo siguiente:

"Artículo 4º. ...

*I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas y productos terminados o semiterminados a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.*

*Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiese sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el mes de calendario de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.*

...  
...

*II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas y productos terminados o semiterminados a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.*

*Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiese sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el mes de calendario de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.*

III...  
IV...

...

*El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que el hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.*

...

...

...

...<sup>1220</sup>.

(El énfasis es nuestro).

Es decir, el contribuyente sólo podrá determinar las adquisiciones referidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y con base en ello, identificará el impuesto trasladado o pagado en la importación por las adquisiciones que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Por lo que, para que el impuesto al valor agregado trasladado sea acreditable se requiere que las adquisiciones sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, condicionándose así el acreditamiento del impuesto a la deducibilidad del impuesto sobre la renta.

En ese tenor, la determinación del impuesto acreditable quedará supeditado a lo establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta, confirmándose la regla de que sólo lo deducible para efectos del impuesto sobre la renta, será acreditable para efectos del impuesto al valor agregado.

Lo anterior, vulnera el principio de legalidad tributaria toda vez que el objeto de la obligación tributaria en ambos tributos es distinto, mientras que para el primero será el ingreso para el segundo será el consumo; por lo tanto, los elementos objetivos del procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado no deben quedar sujetos a los elementos objetivos de un gravamen distinto

Lo anterior, en virtud de que el principio de legalidad tributaria establece claramente que los elementos esenciales del impuesto deben estar perfectamente regulados en la ley; por lo que, si el objeto del impuesto como elemento esencial del tributo es el consumo, luego entonces, la determinación del gravamen debe ser acorde a su objeto. Pero si al contrario, la determinación del impuesto acreditable se condiciona a los requisitos de deducibilidad del impuesto sobre la renta en donde el objeto del gravamen es el ingreso, luego entonces, se violenta un elemento esencial del impuesto al valor agregado al no regular la determinación del impuesto conforme a la naturaleza propia de su objeto.

<sup>1220</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2004, artículo 4º, fracciones I, II, y párrafo cuarto.

En consecuencia, los requisitos para que el impuesto trasladado sea acreditable no deben quedar sujetos a los elementos de deducibilidad propios del impuesto sobre la renta, debido a que el impuesto trasladado como componente básico en la determinación del impuesto acreditable debe ser determinado conforme a las reglas propias del impuesto que determina y no a la naturaleza de un gravamen diverso, máxime si se considera que dicho impuesto acreditable constituye la base de determinación del monto del impuesto al valor agregado.

Es decir, con base en el principio de legalidad tributaria, la propia ley del impuesto a determinar deberá ser la que establezca los elementos y requisitos propios del gravamen a efecto de que éste pueda ser calculado de acuerdo a su propia naturaleza y no regirse por una ley que contempla un impuesto con características propias y distintas de otros tributos.

En este mismo sentido, la fracción III del artículo 4° de la Ley del IVA resulta inconstitucional por vulnerar el principio de legalidad tributaria al hacer depender el acreditamiento del impuesto no identificado de los requisitos de deducibilidad para efectos del impuesto sobre la renta, debido a que establece expresamente:

*"Artículo 4. ...*

*I.-II...*

*III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el mes de calendario de que se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere..."<sup>1221</sup>*

(El énfasis es nuestro).

Es decir, el acreditamiento del impuesto no identificado dependerá de los requisitos establecidos para efectos de un gravamen de naturaleza distinta; por lo que, la determinación del impuesto no identificado en el impuesto al valor agregado será de conformidad con un objeto impositivo diverso al del IVA.

De ahí que, respecto a la determinación del impuesto no identificado conforme a la fracción III del artículo 4° de la Ley del IVA, la regulación del mecanismo de acreditamiento resulte falto de certeza y claridad, y en consecuencia, violatorio del principio de legalidad tributaria, debido a que si bien la Ley establece que tratándose de la identificación de los gastos e inversiones distintos de las materias primas y productos terminados o semiterminados a que se refiere el artículo 4° de la LIVA, éstos se considerarán como impuesto no identificado y serán acreditables en la proporción que establezca la fracción III de dicho numeral; sin embargo, la Ley no precisa qué gastos o inversiones serán acreditables en la proporción establecida, sino que dicho acreditamiento dependerá del requisito de deducibilidad que los mismos tengan para efectos del impuesto sobre la renta.

---

<sup>1221</sup> *Idem.*, fracción III.

Por lo tanto, todo lo deducible para efectos del impuesto sobre la renta será acreditable como impuesto no identificable para efectos del impuesto al valor agregado, dependiendo así, de la autoridad administrativa el establecer que tipo de gastos e inversiones deducibles para efectos del ISR podrán ser acreditables para efectos del IVA.

Es decir, si el contribuyente efectúa gastos e inversiones propios para la operación del negocio que sean distintos de materias primas y productos terminados o semiterminados, éstos sólo podrán acreditarse si son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta; de tal suerte que, si el legislador considera otorgar algún tipo de estímulo o carga a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que se relacione con ingresos deducibles, podría afirmarse que también se obtendrá dicho estímulo o carga para efectos del impuesto al valor agregado.

Así por ejemplo, si de acuerdo con el artículo 29 fracción IV de la LISR son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta las inversiones, en consecuencia, también serán acreditables como impuesto no identificado para efectos del impuesto al valor agregado; sin embargo, de conformidad con el artículo 37 de la LISR, las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio de los por cientos máximos autorizados por la LISR sobre el monto original de la inversión (que comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del IVA con las limitaciones en deducciones que establezca dicha Ley, que para efectos del impuesto al valor agregado deberá fijarse en los porcentajes máximos autorizados por la LISR en cada ejercicio; lo que resulta incongruente, ya que para efectos del IVA su determinación será mensual y no por ejercicio.

Sin embargo, el artículo 4º fracción I, tercer párrafo, establece que las inversiones no son acreditables tratándose de las adquisiciones de materias primas y productos terminados y semiterminados; por lo tanto, lo anterior genera gran incertidumbre para el contribuyente, debido a que la Ley del IVA no establece los supuestos a considerarse como impuesto no identificado y al remitirse a la Ley del ISR, su aplicación resulta complicada debido a la naturaleza diversa de cada gravamen.

En consecuencia, se violenta el principio de legalidad tributaria, debido a que los elementos objetivos para la determinación del impuesto trasladado acreditable para efectos del impuesto al valor agregado no están establecidos en la Ley del IVA, sino que dependen de los requisitos de deducibilidad que establezca la LISR; de tal suerte que, casi todos los gastos e inversiones deducibles para efectos del ISR serán acreditables para efectos del IVA, a excepción de los relacionados con materias primas y productos terminados y semiterminados. Lo que genera inseguridad jurídica al contribuyente, ya que al no establecerse específicamente en la LIVA qué gastos e inversiones serán acreditables en la determinación del impuesto al valor agregado, remitiendo a los requisitos de deducibilidad que establece la Ley del ISR, es de afirmarse que, en todo caso dependerá del criterio de la autoridad administrativa el establecer los gastos e inversiones acreditables en el IVA.

Al respecto resulta aplicable la siguiente tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*"RENDA. EL ARTÍCULO 132 DE LA LEY RELATIVA, AL NO PRECISAR CUÁLES SON LOS "INGRESOS DISTINTOS" OBJETO DEL GRAVAMEN, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES). El artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos noventa y tres establece: "Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.". Tal precepto se localiza dentro del título IV "De las personas físicas", capítulo X, denominado "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas" y es contrario al principio de legalidad tributaria, toda vez que, con independencia de que en él se señale que también serán objeto del impuesto los demás ingresos que obtengan las personas físicas distintos de los señalados en los capítulos I a LX de ese título, al no precisarse cuáles son esos "ingresos distintos", queda al arbitrio de la autoridad calificar "por equivalencia" o asimilar como ingreso diverso, cualquier hecho o situación que dicha autoridad estime como ingreso distinto a los señalados en los nueve capítulos que conforman el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Se considera que el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1993) es inconstitucional, porque el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, en el caso concreto, no está expresamente establecido en la ley, es decir, no existe, sino que al decir "ingresos distintos" a los catalogados en los nueve capítulos anteriores, deja a las autoridades fiscales el arbitrio de establecer en qué casos el contribuyente ha obtenido ingresos y en qué casos no, lo que lleva a que, sin razón jurídica, la autoridad fiscal, en aplicación de tal precepto, determine la causación del tributo en violación al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, según el cual la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la tasa; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, considerando que a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de una explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución Federal, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Tales consideraciones derivan de la ejecutoria pronunciada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 351/97, en sesión de veinte de enero de mil novecientos noventa y ocho.*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 154/2001. Javier Cordero Stauffert. 31 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Miguel Rojas Sánchez.



*Nota: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 351/97 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, octubre de 1998, página 703.*<sup>1222</sup>

(El énfasis es nuestro).

2) Como ya se mencionó en apartados anteriores, el principio de legalidad tributaria establece que para que una Ley impositiva sea legítima deberá configurar la prestación tributaria con la suficiente claridad y determinación, toda vez que se trata de evitar que la autoridad administrativa cuente con la discrecionalidad tan amplia que le permita alterar la naturaleza o sustancia de la prestación.

En ese tenor, algunos aspectos de la regulación del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado transgreden el principio de legalidad, en virtud de que si bien es cierto que la ley establece las bases generales para la determinación del monto del impuesto, también es cierto que en ningún momento establece el significado de conceptos básicos para la determinación del tributo, tal es el caso del "impuesto acreditable identificado" y del "impuesto acreditable no identificado" como componentes necesarios en la determinación del impuesto acreditable.

Es decir, en el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el primer párrafo de las fracciones I y II, únicamente se hace referencia a la identificación de las actividades realizadas por el contribuyente que se relacionen con la enajenación de bienes o prestación de servicios gravados y exentos respectivamente; y posteriormente, en el párrafo segundo de los mencionados apartados, establece la identificación del impuesto que le hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación respecto a la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados que se relacionen con actividades gravadas o exentas.

Por lo tanto, el legislador no precisa qué debe entenderse por impuesto acreditable identificado y no identificado, únicamente hace referencia al verbo "identificar" sin considerar si se refiere a la identificación de un impuesto o de una actividad gravable, lo que origina una grave confusión puesto que la identificación puede hacerse respecto al impuesto causado, al trasladado, al acreditable, o bien a la identificación de actividades, de adquisiciones de productos o materias primas relacionadas con la enajenación de bienes y prestación de servicios tanto gravados como exentos; así como tampoco establece si el impuesto acreditable identificado y no identificado comprende sólo el impuesto trasladado para el contribuyente respecto a actividades gravadas o si todo impuesto trasladado es acreditable.

---

<sup>1222</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Tomo XV, Abril de 2002, Tesis: III.2o.A.84 A, p. 1332.

En todo caso, el párrafo segundo de la fracción I del artículo 4º de la LIVA se refiere expresamente a la identificación del impuesto trasladado; sin embargo, no todo impuesto trasladado identificado es acreditable, por lo que resulta necesario establecer cuál es la distinción entre el impuesto trasladado identificable y qué debe entenderse por impuesto acreditable identificado.

De igual forma, es importante señalar que también omite hacer la distinción entre impuesto acreditable identificado y el impuesto acreditable no identificado, puesto que en la determinación del impuesto al valor agregado son parte esencial del procedimiento.

La falta de claridad en la definición de “impuesto acreditable identificado e impuesto acreditable no identificado” genera tanta confusión que ni la Suprema Corte de Justicia de la Nación logra precisar qué debe entenderse por tales conceptos, tan es así que este Órgano Supremo ha establecido que el impuesto acreditable identificado se definirá como el traslado que de dicho gravamen se realiza al contribuyente por las adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados relacionados con la enajenación de bienes, prestación de servicios o con la importación de bienes o servicios, relacionadas, en cada caso, con actos o actividades gravadas o exentas del tributo relativo. Definición proporcionada por la Corte que resulta errónea, toda vez que el impuesto trasladado por las adquisiciones de los respectivos bienes relacionados con actos o actividades exentas, no es acreditable, en todo caso la definición que proporciona es la del impuesto trasladado identificado; sin embargo, no todo impuesto trasladado es acreditable, como es el caso del impuesto trasladado relacionado con actividades exentas.

A continuación se transcribe la tesis en comentario:

*“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO ACREDITABLE PREVISTO EN EL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO DOS MIL, NO INFRINGE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que el respeto al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que la carga impositiva esté prevista en un acto formal y materialmente legislativo, ello con el afán de evitar que el establecimiento del tributo quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras, y de que el particular conozca de manera cierta la forma de contribuir al gasto público, sin que ello signifique que al establecer los caracteres esenciales del tributo, el legislador tenga que definir todas y cada una de las expresiones utilizadas en la norma como si se tratara de un glosario lexicológico, si las que él emplea tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. Ahora bien, si de la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente para el ejercicio fiscal del año dos mil, deriva que las frases utilizadas por el legislador relativas a impuesto acreditable identificado y no identificado pueden definirse, la primera, como el traslado que de dicho gravamen se realiza al contribuyente por las adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados relacionados con la enajenación de bienes, prestación de servicios o con la importación de bienes o servicios, relacionadas, en cada caso, con actos o actividades gravadas o exentas del tributo relativo, y la segunda, como el impuesto trasladado al causante por la adquisición de bienes o prestación de servicios que requiere en su operación normal, distintos de los productos anteriormente señalados, por tratarse de insumos cuyo destino no son las actividades gravadas o exentas del propio gravamen, resulta evidente que al ser el legislador ordinario quien fijó el procedimiento de traslado y acreditamiento del gravamen del cual deriva el alcance de las*

*expresiones antes expuestas, dicho procedimiento respeta el principio constitucional de referencia.*

*Amparo en revisión 479/2001. Unión de Crédito General, S.A. de C.V. 7 de febrero de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, en su ausencia hizo suyo el asunto el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Verónica Nava Ramírez.<sup>1223</sup>*

(El énfasis es nuestro).

El artículo 4° de la Ley del IVA en su fracción IV, define al impuesto acreditable como el monto identificado en los términos de la fracción I de dicho numeral y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III; sin embargo, lo anterior no queda del todo claro, toda vez que al referirse al monto identificado en los términos de la fracción I, no se precisa si se refiere a la identificación establecida en el primer párrafo o bien en el segundo párrafo, o si se refiere a ambos.

En consecuencia, si en ningún precepto de la Ley se precisa qué debe entenderse por impuesto identificado, no será posible determinar el impuesto acreditable y mucho menos podrá efectuarse el acreditamiento, ya que de acuerdo con el artículo 4° de la LIVA, éste 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.

Asimismo, resulta incongruente que las figuras del “impuesto acreditable identificado” y del “impuesto acreditable no identificado” como parte integrante del mecanismo de acreditamiento no se encuentren plenamente establecidas en la Ley, mientras que el resto de los elementos que lo conforman se encuentran perfectamente definidos, tal es el caso del impuesto trasladado (artículo 1°, párrafo tercero de la LIVA), del impuesto acreditable (artículo 4°, fracción IV de la LIVA) y del impuesto por pagar (artículo 1°, cuarto párrafo).

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el principio de legalidad tributaria exige que los elementos esenciales del tributo se encuentren plenamente establecidos en la ley y que para ello es suficiente que se precisen en forma razonable de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales sin necesidad de definir las siempre y cuando tengan un uso que revele que en el medio son de clara comprensión.

No obstante, el artículo 4° de la Ley del IVA en ningún momento establece de manera razonable las expresiones empleadas, y tampoco son de uso común o de clara comprensión los términos “impuesto acreditable identificado e impuesto acreditable no identificado”, en consecuencia no se cumple con lo establecido por la mencionada tesis, la cual se transcribe a continuación:

---

<sup>1223</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XVII, Marzo de 2003, Tesis: 2a. XXXIII/2003, p. 602.

*“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como “uso doméstico”, “uso no doméstico”, “uso doméstico residencial”, “uso doméstico popular” o “uso del sector público” son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.*

*Amparo en revisión 2053/91. Bebidas Purificadas de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de enero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.*

*El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el seis de febrero en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Guidño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XI/1996 la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a seis de febrero de mil novecientos noventa y seis.*<sup>1224</sup>

Una vez expresado lo anterior, resulta importante señalar que la regulación de algunos aspectos del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado, vulneran el principio de legalidad tributaria contemplado en el artículo 31, fracción IV constitucional por no regular con suficiente claridad y precisión las bases generales para la determinación del impuesto, toda vez que no se precisa con exactitud el significado de los términos “impuesto acreditable identificado” e “impuesto acreditable no identificado” como factores necesarios en el cálculo del IVA generando incertidumbre al contribuyente, máxime si se considera que no se trata de expresiones de uso común o de clara comprensión para cualquier persona de entendimiento ordinario como lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>1224</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo III, febrero de 1996, Tesis P. XI/96, p. 169.

## B. Proporcionalidad.

Como es sabido, el principio de proporcionalidad tributaria encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV constitucional al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; es decir, queda de manifiesto que las contribuciones deberán quedar sujetas al principio de proporcionalidad tributaria que a continuación se analiza.

Una parte de la doctrina, entre ellos, Flores Zavala,<sup>1225</sup> Raúl Rodríguez Lobato,<sup>1226</sup> Servando J. Garza,<sup>1227</sup> Sergio Francisco de la Garza<sup>1228</sup> y José Enrique de Moya Romero<sup>1229</sup> han considerado que el principio de proporcionalidad aunado con el de equidad constituyen una sola garantía, toda vez que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, y en consecuencia concuerda con la equidad, por lo que la exigencia de justicia en materia tributaria se encuentra acentuada mediante la expresión pleonástica “proporcionalidad y equidad” por su idéntico contenido conceptual.

Sin embargo, otra parte de la doctrina que es con la que se concuerda en esta investigación, destacan autores como Margáin Manautou,<sup>1230</sup> José Rivera Campos,<sup>1231</sup> Arrijoa Vizcaino,<sup>1232</sup> Serra Rojas,<sup>1233</sup> Miguel Ángel Fernández,<sup>1234</sup> Cazorla Prieto,<sup>1235</sup> y Daniel Diep<sup>1236</sup> señalan que el concepto de proporcionalidad es distinto del concepto de equidad; es decir, que se trata de dos conceptos diferentes aunque no excluyentes entre sí, ya que el primero implica la comprensión por igual de todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación, y el segundo concepto, radica en que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación; de tal suerte, que pueden existir ordenamientos proporcionales pero no equitativos, equitativos pero no proporcionales, o bien, no proporcionales ni equitativos.

A Pesar de la existencia de una serie de tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que se ha generado mayor confusión al respecto, los autores que coinciden en considerar a la proporcionalidad y equidad como dos conceptos distintos, afirman que debido a la reminiscencia de la Constitución de 1857 y de legislaciones

<sup>1225</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 32ª ed., Ed. Porrúa, México, 1997, pp. 207-214.

<sup>1226</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 43-46.

<sup>1227</sup> Véase Garza, Servando J., *op. cit.*, pp. 70-72.

<sup>1228</sup> Véase De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., Ed. Porrúa, México, 1995, p. 271.

<sup>1229</sup> Véase De Moya Romero, José Enrique, *Derecho y Opinión*, “El Principio de Igualdad Tributaria”, número 5, Universidad de Córdoba, España, 1997, pp. 199-201.

<sup>1230</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, pp. 57-62.

<sup>1231</sup> Véase Rivera Campos, José, *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, “Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos”, México, pp. 475-477.

<sup>1232</sup> Véase Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 10ª ed., Ed. Themis, México, 1995, p. 244.

<sup>1233</sup> Véase Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 4ª ed., Ed. Porrúa, México, 1968, p. 773.

<sup>1234</sup> Véase Fernández González, Miguel Ángel, *Revista Chilena de Derecho*, “Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria”, Volumen 27, número 2, Sección de Estudios e Investigación, Abri/Junio, 2000, pp. 357-371.

<sup>1235</sup> Véase Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, *op.cit.*, pp. 102-110.

<sup>1236</sup> Véase Diep Diep, Daniel, *op.cit.*, pp. 323-341.

extranjerías, el legislador pretendió plasmar el principio de justicia con los vocablos “proporcionalidad y equidad” como si se tratara de uno sólo.

Sin embargo, estos mismos autores señalan que en atención a la evolución que ha experimentado la legislación mexicana y en consecuencia la jurisprudencia de la materia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el objeto de evitar desconciertos, ha enfatizado que la proporcionalidad y equidad son dos conceptos de naturaleza distinta que no deben confundirse. Al respecto se transcribe la jurisprudencia en comentario:

*“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.*

*Octava Época:*

*Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S. A. de C. V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos.*

*Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S. A. de C. V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.*

*Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.*

*Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C. V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos.*

*Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos.*

*NOTA:*

*Tesis 3a./J.4/91, Gaceta número 38, pág. 15; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Febrero, pág. 60.<sup>1237</sup>*

(El énfasis es nuestro).

Una vez aclarado lo anterior, es menester señalar que Daniel Diep considera que “...la proporcionalidad implica carga compartida, fórmula para coparticiparla colectivamente, medio de aportar en común y meta de convivencia y solidaridad real ante el problema económico de sostener el aparato estatal,... siendo la proporcionalidad condición indispensable de las leyes que regulan el tributo.”<sup>1238</sup>

Para Servando J. Garza, la proporcionalidad implica la existencia de una tarifa progresiva con el objeto de igualar el sacrificio subjetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva, de tal suerte que la proporcionalidad transforma una simple fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva.<sup>1239</sup>

<sup>1237</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Octava Época, Tercera Sala, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 274, p. 255.

<sup>1238</sup> Diep Diep, Daniel, *op. cit.*, p. 324.

<sup>1239</sup> *Cfr. Garza, Servando J., op. cit.*, p. 71.

De acuerdo con Fernández González, "...la proporcionalidad constituye uno de los elementos configurativos del principio de igualdad, empero, en materia tributaria, el Poder Constituyente estimó necesario separarlo y asegurarlo como un principio independiente..., por lo que se han prohibido expresamente los tributos desproporcionados".<sup>1240</sup>

En atención al nexo existente entre los principios de igualdad y proporcionalidad (aunque en materia tributaria no necesariamente son principios integrados), se ha afirmado que la desigualdad de trato no sólo debe perseguir un objeto legítimo, sino que en todo caso debe darse una relación razonable<sup>1241</sup> de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida;<sup>1242</sup> así entonces, la proporcionalidad consiste en que "...la carga tributaria sea adecuada, razonablemente, al bien o actividad sobre el que recae, considerando factores o elementos cuantitativos para verificar esa razonabilidad",<sup>1243</sup> y "existe razonabilidad cuando el medio está proporcionado al fin".<sup>1244</sup>

Proporción significa "disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí."<sup>1245</sup> Por lo tanto, "...la proporción, conformidad o correspondencia debe establecerse entre la carga tributaria, por una parte, y los elementos objetivos sobre los que ella recae o con los cuales se vincula, tales como la capacidad contributiva del sujeto obligado, el monto y la tasa, ...con ello la proporcionalidad del tributo se mide en relación con los elementos que tienen, básicamente, rasgos cuantitativos antes que cualitativos."<sup>1246</sup>

En este mismo sentido, el maestro Ramón Reyes Vera establece que la proporcionalidad implica una obligación de que la norma tributaria establezca la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público; es decir, debe existir relación entre los elementos determinantes de la contribución y el gasto público, siempre y cuando éste se realice sin despilfarro, desperdicio y sin corrupción.<sup>1247</sup>

<sup>1240</sup> Fernández González, Miguel Ángel, *op.cit.*, p. 360.

<sup>1241</sup> Cfr. Fernández González cita el considerando 6° de la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Punta Arenas reproducida en Gaceta Jurídica N° 166, 1994, pp. 92 y 94; al señalar que a efecto de determinar si el acto impugnado por el recurrente es arbitrario debe entenderse que la arbitrariedad indica voluntad no gobernada por la razón, significa un acto u omisión carente de razonabilidad y lo razonable... da necesariamente idea de rectitud en las operaciones, el modo de ser racional, proporcionado, equilibrado, justo. Lo razonable, pues, significa lo conforme a la razón, un uso proporcionado de los medios para obtener un fin, proporción del actuar con el fin de perseguir o lograr. La arbitrariedad indica carencia de razonabilidad en el actuar u omitir, falta de proporción entre los motivos y el fin a alcanzar.

<sup>1242</sup> Cfr. Suay Rincón, José, *El principio de Igualdad en la Justicia Constitucional*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, p. 99.

<sup>1243</sup> Fernández González, Miguel Ángel, *op.cit.*, p. 371.

<sup>1244</sup> Bidart Campos, Germán J., *La Interpretación y el Control Constitucionales en la Jurisprudencia Constitucional*, Ed. EDIAR, Buenos Aires, 1987, p. 93. *cit. pos.* Fernández González, Miguel Ángel, *op.cit.*, p. 362.

<sup>1245</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1992, p. 271.

<sup>1246</sup> Fernández González, Miguel Ángel, *op.cit.*, p. 361.

<sup>1247</sup> Cfr. Reyes Vera, Ramón, *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, p. 430.

Para Arrijo Vizcaíno, el principio de proporcionalidad implica que “los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca en cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido...”<sup>1248</sup>

De tal suerte que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos, de tal manera que a cada contribuyente individualmente considerado, se obligue exclusivamente a través de la ley, a aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.<sup>1249</sup>

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes tesis jurisprudenciales:

*“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.*

*Séptima Época:*

*Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 2980/85. Jesús Fariás Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.*

<sup>1248</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 245.

<sup>1249</sup> *Ibidem.*



*Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.*<sup>1250</sup>

*"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.*

*Octava Época:*

*Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S. A. de C. V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 1463/88. Química Fluor, S. A. de C. V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos.*

*NOTA:*

*Tesis P./J.44/90, Gaceta número 25, pág. 42; Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, Primera Parte, pág. 143.*<sup>1251</sup>

(El énfasis es nuestro).

Una gran parte de las tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al concepto de proporcionalidad, hacen referencia al Impuesto sobre la Renta, y únicamente se aclara que tratándose de tributos distintos al mencionado no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Es decir, la proporcionalidad implica la conjugación de varios elementos como lo son la contribución al gasto público, la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la progresividad de las tarifas; que en el caso concreto, respecto al Impuesto al Valor Agregado, cuyo estudio se trata en la presente investigación, la distinción en la aplicación del principio de proporcionalidad radica en que mientras "...en los impuestos directos se hace referencia a la progresividad de las tarifas, en los impuestos indirectos se refiere a las tasas diferenciales mayores para artículos suntuarios."<sup>1252</sup>

<sup>1250</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 170, p. 171.

<sup>1251</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Octava Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 273, p. 255.

<sup>1252</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 123.

El concepto de proporcionalidad está íntimamente ligado con el de capacidad contributiva, el cual consiste en que "...la incidencia tributaria en cada persona debe tener en cuenta como elemento definidor la riqueza material de cada uno, ya que el tributo busca una manifestación de riqueza material en su variada gama de posibilidades, y como tal no puede gravar más que en concordancia con lo que cada ciudadano posea de ella."<sup>1253</sup>

Moschetti afirma que la capacidad contributiva constituye el presupuesto de legitimidad respecto a la obligación de contribuir al gasto público, lo que presupone necesariamente una referencia a la potencia económica global, la cual es medida en relación con la riqueza global del sujeto pasivo; es decir, deben gravarse todos los hechos indicativos de riqueza o índices de capacidad contributiva como la renta, el patrimonio, el gasto (tratándose de la imposición indirecta, el gasto global por encima de los consumos de primera necesidad, manifiesta directamente una capacidad contributiva), los incrementos patrimoniales, etc.<sup>1254</sup>

Herrera Molina señala que la capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica consistente en la presencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza su nacimiento, puesto que su origen se establece de acuerdo a la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas, ya que no tendría sentido hablar de capacidad contributiva como aptitud para ser sujeto pasivo de la relación tributaria, si no se tienen los medios suficientes para hacer frente a las exacciones impositivas.<sup>1255</sup>

Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos.<sup>1256</sup> Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible; y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.<sup>1257</sup>

Es decir, quien tenga un ingreso seguro y reiterado en el tiempo, cuente con ciertos bienes, o en su caso, exteriorice determinados gastos, es en una primera aproximación, un sujeto susceptible de participar en el concurso de los gastos públicos.

<sup>1253</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *op. cit.*, p. 104.

<sup>1254</sup> Cfr. Moschetti, Francesco, Tr. Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 259-260.

<sup>1255</sup> Cfr. Herrera Molina, Pedro, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid 1998, p. 109.

<sup>1256</sup> Cfr. Da Silva Martins, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, "Capacidad Económica y Capacidad Contributiva", Núm. 212, Madrid 1991, pp. 67 y 68, claramente afirma que: "capacidad contributiva es la capacidad del contribuyente relacionado con la imposición específica o global, siendo, por tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley. Capacidad económica es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder".

<sup>1257</sup> Cfr. Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, p. 110.

Sin embargo, Moschetti también sostiene que para que el concurso a los gastos públicos se adecue a la capacidad contributiva, es necesario no sólo gravar los recursos patrimoniales antes indicados, sino también considerar la situación personal y familiar del contribuyente, lo que significa que al gravar los indicativos de riqueza se deberá eximir una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar.<sup>1258</sup>

Para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo); y posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo); por último, el aumento de la riqueza imponible, justifica el incremento de las cargas tributarias (progresividad), sin que ello implique llegar a resultados confiscatorios.<sup>1259</sup>

Se requiere que cada tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital, ya que la posesión de una renta no superior a lo estrictamente necesario para la existencia o el consumo de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva, manifiestan un estado de necesidad, por lo que la aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares.<sup>1260</sup>

En consecuencia: 1) el impuesto nunca puede gravar una retribución apenas “suficiente” (se confirma el principio de la exención del mínimo vital); 2) el mínimo no es el “mínimo” vital, sino el mínimo para una existencia “digna y libre”; 3) puesto que el mínimo de retribución se refiere también a las necesidades familiares, los tributos que recaigan sobre las personas deberán siempre tener en cuenta las situaciones familiares, es decir, el mínimo deberá de ser referido a toda la familia del contribuyente.<sup>1261</sup>

En la cuantificación del mínimo vital exento repercuten diversos factores de hecho y de derecho a saber: “a) Por un lado, influyen circunstancias como el costo de la vida que varían no sólo a lo largo del tiempo, sino en las diversas localidades de un determinados país; b) el grado de bienestar alcanzado por la sociedad incide sobre el nivel de vida que se considere mínimo para una existencia acorde a la dignidad humana; c) también representa un papel el nivel de prestaciones asistenciales que otorgue el propio Estado u otras instituciones benéficas”.<sup>1262</sup>

---

<sup>1258</sup> Cfr. Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 266.

<sup>1259</sup> Cfr. Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, p. 121. Así mismo, este autor afirma que “las necesidades primarias personales y familiares no son factores fijos, puesto que para determinar los recursos necesarios para vivir, es necesario contar con ciertos elementos que ayuden a ajustar la situación económica del sujeto a la realidad en la que se vive. Nos referimos al costo de la vida; el grado de bienestar y la situación económica del país; las prestaciones asistenciales con las que se cuenta”.

<sup>1260</sup> Cfr. Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 270.

<sup>1261</sup> *Idem.* pp. 271-273.

<sup>1262</sup> Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, p. 121. En definitiva - concluye el autor - el control del mínimo existencial “absoluto” sólo podría realizarse con datos estadísticos que tuvieran en cuenta, al menos, los costos de vivienda y manutención.

Ahora bien, cuando la riqueza supera el estado de necesidad se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva); ambos principios son antagónicos entre sí, avalan por un lado, la posibilidad del no pago del tributo, y por el otro, la sujeción al cumplimiento de una obligación tributaria. En tales términos, es necesaria una efectiva vinculación entre ellos a fin de determinar con precisión el momento en que surge la capacidad contributiva.<sup>1263</sup>

En este orden de ideas, la figura del mínimo vital exento<sup>1264</sup> debe ser considerada como una consecuencia lógica de la teoría de la capacidad contributiva,<sup>1265</sup> ya que su objeto permite que a determinados sujetos se les respete su capacidad económica, en tanto no sea calificada como apta para la contribución, de acuerdo con el principio de capacidad contributiva.<sup>1266</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha buscado dar un contenido al principio de capacidad contributiva; sin embargo, hasta ahora se ha quedado corta en sus apreciaciones, toda vez que sólo reconoce un aspecto de dicho principio, el representado por los índices generales de riqueza, pero se olvida de aquella otra parte que alude a la vinculación e individualización de las condiciones del sujeto frente al tributo.

Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis de jurisprudencia:

*"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en*

<sup>1263</sup> Cfr. Cencerrado, Millán, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 63. Este autor opina que el mínimo exento constituye el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.

<sup>1264</sup> *Idem.*, p. 67. Para este autor el estudio del mínimo exento debe extenderse a todas aquellas cuestiones a las que se encuentra ligado el principio de capacidad contributiva. Para una consulta rigurosa en su estudio Cfr. Cencerrado, Millán, *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra conjunta, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2000; Cencerrado Millán, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid 1999; García Frías, *El Mínimo de Existencia en el Impuesto Sobre la Renta Alemán*, en Información Fiscal, núm. 3, 1994; Moschetti, *El Principio de Capacidad Contributiva*, IEF, Madrid 1980, p. 265; Herrera Molina, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid 1998, pp. 220-245.

<sup>1265</sup> Véase Cencerrado Millán, *op. cit.*, p. 103. El autor sostiene que el principio del mínimo vital, aun cuando no está expresamente establecido por la Constitución, debe considerarse implícito en la propia afirmación del principio de capacidad contributiva.

<sup>1266</sup> *Idem.*, pp. 103- 104.

*consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.*

*Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.*

*Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.*

*Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.*

*Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.*<sup>1267</sup>

(El énfasis es nuestro).

De igual forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que es al legislador al que le corresponde ubicar la materia imponible (establecida sobre aspectos objetivos de riqueza) la que en última instancia es la fuente del tributo; no obstante, olvida en una segunda fase, determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario, puesto que en el primer caso se justifica la existencia del impuesto; en cambio, el carácter subjetivo de la capacidad contributiva se tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria.

Al respecto resulta aplicable la siguiente tesis de jurisprudencia:

*“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos,*

<sup>1267</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Noviembre de 1999, Tesis P./J. 109/99, p. 22.

*involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.*

*Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.*<sup>1268</sup>

(El énfasis es nuestro).

En conclusión, la proporcionalidad implica que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma cualitativamente superior a los de menores y medianos recursos, es decir en proporción a los ingresos obtenidos.<sup>1269</sup>

De lo antes expuesto se desprende, que no se puede hablar de proporcionalidad sin hacer referencia a la capacidad contributiva como requisito indispensable de dicho principio, y tomando en consideración lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la capacidad contributiva consiste en que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.<sup>1270</sup>

Si bien es cierto que no puede existir capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución; de ahí que en el concepto de capacidad contributiva, haya implícito un elemento de juicio, una valoración de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos, y ese juicio de valor debe ser acorde a los ideales políticos y sociales acogidos en una determinada colectividad.<sup>1271</sup>

<sup>1268</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Tesis P. LXXIX/98, p. 241.

<sup>1269</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, Tesis 57, p. 112.

<sup>1270</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Tesis P. LXXIX/98, p. 241.

<sup>1271</sup> Cfr. Moschetti, Francesco, *op.cit.*, pp. 265-277; y Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, p. 220-245.

Por lo tanto, la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución; es decir, la capacidad contributiva es la capacidad económica cualificada por un deber de solidaridad, por lo que el legislador debe considerar dos requisitos: la capacidad económica y las exigencias colectivas.<sup>1272</sup>

Sin embargo, para poder determinar con precisión la aptitud contributiva del sujeto pasivo es necesario valorar sus condiciones personales y familiares, toda vez que una operación de tal magnitud cualifica la cuantía del gravamen, permitiendo la distribución equitativa de las cargas tributarias; de tal manera, que la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares (alimentación, vestido, vivienda, sanidad, educación, por señalar a las más indispensables), sólo así estará en aptitud de contribuir a los gastos públicos del Estado, es decir, el contribuyente será contributivamente apto.<sup>1273</sup>

Asimismo, se establece que la proporcionalidad se logra a través de la progresividad como instrumento técnico-jurídico que se manifiesta en tarifas progresivas en la imposición directa y en tasas diferenciales mayores para artículos suntuarios tratándose de la imposición indirecta, y así conseguir que el contribuyente tribute en proporción a su respectiva capacidad contributiva.<sup>1274</sup>

Una vez estudiado lo anterior, resulta conveniente analizar algunos aspectos de la regulación del mecanismo de acreditamiento a la luz del principio de proporcionalidad:

1) El artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable (monto identificado en términos de la fracción I, y en su caso, del cuarto párrafo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III, del mes de calendario de que se trate) de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley la tasa que corresponda según sea en caso.

La fracción I se refiere al impuesto identificado con actos o actividades gravadas, y la fracción III, al procedimiento de determinación del impuesto respecto a los actos o actividades no identificados ni con actividades gravadas ni con actividades exentas; de lo que se desprende, que en este último caso se deberá efectuar un cálculo de prorrateo a efecto de determinar la proporción de aquéllas actividades que se considere puedan estar gravadas, aunque no plenamente identificadas, y en consecuencia puedan acreditarse; dicho supuesto se encuentra regulado en la fracción III del artículo 4º de la Ley del IVA al establecer:

<sup>1272</sup> *Ibidem*.

<sup>1273</sup> Cfr. Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, pp. 221-225.

<sup>1274</sup> Cfr. Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, Tesis 57, p. 112. Para un estudio profundo Cfr. Lejeune Valcárcel, Ernesto, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Unidas, S.A., Madrid, 1980, pp. 116-121; y Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, pp. 122-123.

Artículo 4.-...

I.-II.-...

III.- Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el mes de calendario de que se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que se hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo.

La cantidad a que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte en el mes de calendario de que se trate, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en los siguientes párrafos.

El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0% correspondiente al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año de calendario.

...

...  
...<sup>1275</sup>

(El énfasis es nuestro).

De acuerdo con lo anterior, este procedimiento de prorrateo implica que del total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, se disminuyan los montos del impuesto identificados con actividades gravadas, exentas, o con la exportación; y la cantidad que resulte, se multiplicará por el factor que se obtenga en el mes de calendario de que se trate.

Ahora bien, el factor referido se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley y el de aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año de calendario

**FACTOR= Valor de actividades gravadas (15, 10 y 0%) del año de calendario inmediato anterior**  
**Valor total de las actividades realizadas en dicho año**

Derivado de lo anterior, se considera que el factor de acreditamiento resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que con dicho cálculo se vulnera la capacidad contributiva del sujeto pasivo, al considerar como base para la

<sup>1275</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2004, artículo 4º fracción III



determinación del mismo el valor de los actos o actividades del año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable.

Es decir, al depender el cálculo de dicho factor en cifras históricas, el resultado del mismo será ficticio, toda vez que el valor de las actividades correspondientes puede variar de un año a otro. Posiblemente el valor de las actividades realizadas en el año anterior pudo ser mayor que el del año actual o viceversa; es decir, el sujeto pasivo pudo tener mayor capacidad a contribuir al gasto público en atención a su posibilidad económica en años anteriores y en el presente tener una capacidad económica menor, por lo que el cómputo basado en cifras históricas evita el reflejo actual y efectivo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El factor de acreditamiento calculado con base en un valor histórico provoca que la determinación del impuesto a pagar resulte irreal, máxime si se considera que el contribuyente tiene la posibilidad de determinar el valor real de las actividades realizadas en el mes de calendario por el que se determina el impuesto acreditable.

De igual forma, al vulnerar la capacidad contributiva del sujeto pasivo se transgrede la progresividad del impuesto, toda vez que el factor de acreditamiento no será en la proporción correspondiente a la capacidad económica del sujeto; por lo tanto, dicha regla obstruye la determinación efectiva de la capacidad contributiva del obligado al pago del impuesto.

Lo anterior se funda en lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sustentar que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del mismo, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, al respecto resulta aplicable al siguiente tesis de jurisprudencia:

*"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.*

*Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.*

*Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.*

*Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.*

*Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve*<sup>1276</sup>  
(E) énfasis es nuestro).

En atención a lo anterior, el factor de acreditamiento determinado con cifras históricas resulta injusto respecto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que manifiesta una situación económica ficticia, además de generar inseguridad jurídica debido a que el obligado carece de un conocimiento seguro, claro, real y evidente del factor de acreditamiento.

Al respecto es importante mencionar que la hipótesis antes señalada queda confirmada con la tesis de jurisprudencia 114/2004, emitida recientemente por la Segunda Sala del Tribunal Colegiado de Circuito a sustentar expresamente lo siguiente:

*"VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO PREVISTO EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003. VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.*

*El sistema de acreditamiento determinado en la fracción III del citado precepto establece un factor de prorrateo del año anterior, conforme al cual los causantes que realicen operaciones mixtas deben determinar el impuesto acreditable, lo que impide que se atienda a su efectiva capacidad económica vulnerándose el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que en tal año calendario pudieron haberse realizado actos exentos que no dan lugar al acreditamiento, o bien, que en la mayor parte del año no se hayan realizado actos gravados, mientras que en el*

<sup>1276</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 109/99, p. 22.

último mes si tuvieron lugar; asimismo, puede suceder que el contribuyente haya realizado tanto actividades gravadas como exentas, lo que tampoco constituye un marco jurídicamente seguro de referencia para verificar su capacidad real, de lo que se desprende que el factor determinado conforme a los actos o actividades correspondientes al año anterior, nada tiene que ver con la auténtica capacidad económica del contribuyente o, al menos no con la real que debe tener lugar tratándose de la causación y el pago del impuesto al valor agregado.

Amparo en revisión 281/2004. Fincasa Hipotecaria, S.A. de C.V., Sociedad Financiera de Objeto Limitado. 28 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Amparo en revisión 349/2004. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital y otra. 28 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Amparo en revisión 531/2004. Nueva Wal-Mart de México, S. de R.L. de C.V. 23 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar. Amparo en revisión 753/2004. Hipotecaria Nacional, S.A. de C.V., Sociedad Financiera de Objeto Limitado. 9 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretarios: Maura Angélica Sanabria Martínez y César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 529/2004. Deutsche Bank México, S.A., Institución de Banca Múltiple. 9 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 114/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de agosto de dos mil cuatro.<sup>1277</sup>

En consecuencia, las reglas contenidas en el párrafo tercero de la fracción III del artículo 4º de la LIVA, en la que se establece la determinación del factor de acreditamiento, resulta inconstitucional por transgredir la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

2) De igual forma, la regulación del mecanismo de acreditamiento vulnera el principio de proporcionalidad tributaria al quebrantar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, toda vez que evita que el contribuyente acredite el impuesto trasladado en la adquisición de ciertos bienes identificados con actividades gravadas que cumplen el requisito de deducibilidad conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que no obstante ello, se limita su acreditamiento para efectos del impuesto al valor agregado.

Como es sabido, el mecanismo de acreditamiento establece como requisito indispensable para que el impuesto que le hubiere sido trasladado al contribuyente o el que hubiese pagado con motivo de la importación sea acreditable, el que las actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta; es decir, lo no deducible para efectos del impuesto sobre la renta, no es acreditable para efectos del impuesto al valor agregado.

---

<sup>1277</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XX, Septiembre de 2004, Tesis: 2a./J. 114/2004, página 339.

Sin embargo, las fracciones I, II y el cuarto párrafo del artículo 4º de la LIVA, a partir del 2002 y hasta la fecha, han especificado como actividades identificadas con la enajenación de bienes o prestación de servicios por los que se obtengan ingresos gravados o exentos, o bien que identifique con la exportación de bienes tangibles o servicios, únicamente las adquisiciones de materias primas y productos terminados o semiterminados y se han olvidado de las “mercancías” que de conformidad con los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo de la LISR, son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta al señalar:

*"Artículo 29.- Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

*I.-...*

*II.- Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.*

*...*

*III.- XI.-... "1278*

*Artículo 123.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:*

*I.-...*

*II.- Las adquisiciones de mercancías, así como materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.*

*...*

*III.- VI.-... "1279*

(El énfasis es nuestro).

En consecuencia, no se permite acreditar el impuesto al valor agregado trasladado en la adquisición de mercancías identificadas con actividades gravadas que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta son deducibles, y por lo tanto, para efectos del IVA deberían ser perfectamente acreditables.

Es importante precisar que dentro de la expresión “materias primas y productos terminados o semiterminados,” técnicamente no se incluye el término “mercancías”, ya que se trata de conceptos distintos: el vocablo “mercancía” es entendido como “la cosa que se puede comprar o vender”,<sup>1280</sup> es la cosa mercantil debido a que se encuentra en poder del comerciante ofreciéndose al público en busca de un comprador;<sup>1281</sup> y “producto” es la cosa producida por la naturaleza o elaborada por la actividad humana.<sup>1282</sup>

La Ley Aduanera en su artículo 2º, fracción III, define a las mercancías como "los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren

<sup>1278</sup> *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, 2003, artículo 29, fracción II.

<sup>1279</sup> *Idem.*, artículo 123, fracción II.

<sup>1280</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1992.

<sup>1281</sup> UNAM-III, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ª ed., Porrúa-UNAM, Tomo I-O, México, 1997, pp. 2119-2121.

<sup>1282</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, *op. cit.*, p. 67.

inalienables o irreductibles a propiedad particular”,<sup>1283</sup> es decir, se refiere al impuesto que genera la entrada o salida del territorio nacional de mercancías, y se emplea este término porque dichos bienes provienen de un proceso de comercialización independientemente de que su finalidad sea destinarlos a la producción de otros bienes distintos, tan es así que la Ley en comento establece que “la base gravable del impuesto será el valor de la transacción”.<sup>1284</sup>

Por lo tanto, la expresión “producto terminado o semiterminado” se emplea en la fase de producción, mientras que el vocablo “mercancías” es utilizado en la fase de comercialización; de lo que se desprende, que el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera únicamente como acreditable el impuesto trasladado en la adquisición de bienes destinados a un proceso de producción, por lo que restringe el derecho de acreditamiento a los contribuyentes que adquieran mercancías destinadas a comercializarse.

Lo anterior resulta injusto, toda vez que el impuesto al valor agregado se genera en todas y cada una de las etapas del proceso tanto de producción como de distribución de los bienes y servicios, y si el impuesto se causa en cada una de estas fases, se afecta la capacidad contributiva del sujeto pasivo que interviene en la etapa de comercialización debido a que se transgrede su derecho a acreditar el impuesto que le fue trasladado por la adquisición de mercancías identificadas con actividades gravadas, absorbiendo la totalidad del gravamen.

Es decir, los contribuyentes que adquieran “mercancías” por las que estén obligados al pago del impuesto no podrán acreditar el impuesto que les haya sido trasladado o el que él hubiese pagado con motivo de la importación, ni tampoco podrán deducirlo del impuesto sobre la Renta al adquirir “mercancías” exentas por no estar contemplado en las fracciones I y II del artículo 4º de la LIVA, causando así un grave perjuicio al contribuyente.

En consecuencia, el contribuyente tiene derecho a acreditar el impuesto trasladado en la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados identificados con actividades gravadas, pero se restringe el derecho de acreditamiento del contribuyente que efectúa la adquisición de mercancías identificadas con actividades gravadas, siendo que de conformidad con los criterios establecidos en la LIVA, el sujeto pasivo tiene el derecho natural y propio (limitado en este supuesto) de acreditar el impuesto trasladado por dichas adquisiciones.

Tampoco podrán deducir del impuesto sobre la Renta, el impuesto que le hubiese sido trasladado por la adquisición de “mercancías” exentas por no estar consideradas dentro de las fracciones I y II del artículo 4º de la LIVA, causando así un grave perjuicio al contribuyente, toda vez que absorbe un gravamen que afecta gravemente a su capacidad de contribuir al gasto público.

---

<sup>1283</sup> *Compilación de Legislación Aduanera*, SHCP-SAT, México, 2003, artículo 2º, fracción III.

<sup>1284</sup> *Idem.*, artículo 64.

De lo anterior se desprende, que el legislador confunde los términos “mercancías” y “productos”, o lo que es más grave, considera como acreditables únicamente la adquisición de “materias primas y productos terminados o semiterminados”. En el primer supuesto, es necesario subsanar dicho error a efecto de evitar constantes y múltiples confusiones derivadas de la falta de claridad de la norma, y en el caso de que se tratara del último supuesto, es indispensable se repare la injusticia que genera dicha omisión por constituir un grave perjuicio para el contribuyente que realice adquisiciones de “mercancías” identificadas con actividades gravadas, debido a que el sujeto pasivo queda impedido para acreditar el impuesto que le fue trasladado, y tampoco podrá ser deducible del impuesto sobre la renta por no constituir una actividad exenta.

De esta manera, las fracciones I y II, así como el cuarto párrafo del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quebrantan el principio de proporcionalidad tributaria del sujeto pasivo al limitar el derecho natural y propio de acreditar el impuesto que le fue trasladado en la adquisición de “mercancías” identificadas con actividades gravadas, causando así graves mermas a su capacidad contributiva.

En conclusión, la regulación del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado vulnera el principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 31, fracción IV constitucional, al tener como base para la determinación del factor de acreditamiento cifras históricas, puesto que con ello se manifiesta una capacidad económica ficticia; además de impedir el derecho natural y propio del contribuyente de acreditar el impuesto trasladado o pagado en la importación respecto a la adquisición de “mercancías” identificadas con actividades gravadas, toda vez que afecta gravemente la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

### C. Equidad.

El artículo 31, fracción IV constitucional establece que es obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como ya se analizó en el apartado anterior, el principio de equidad tributaria es distinto del principio de proporcionalidad,<sup>1285</sup> razón por la que Margáin Manautou afirma que la equidad radica en “...que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”<sup>1286</sup>

Para Rodríguez Lobato, “la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto y la idea de justicia supone un trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta; ya que se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes.”<sup>1287</sup>

<sup>1285</sup> Véase el punto “B” del apartado III de este capítulo.

<sup>1286</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del...op.cit.*, p. 59.

<sup>1287</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *op.cit.*, p. 44.

Daniel Diep afirma que la equidad es "...la igualdad jurídica o la igualdad ante la ley, ...de allí que se tome la igualdad como mera neutralidad, mientras que la equidad se vincule con la aplicabilidad de la ley y, por ende, con la justicia."<sup>1288</sup>

Arrijo Vizcaino afirma que la equidad "...es el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción de las cuotas, tasas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad, es decir, ...la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula".<sup>1289</sup>

De lo anterior se desprende que la distinción entre los principios de proporcionalidad y equidad tributarios radica, en que el primero, se encuentra estrechamente relacionado con los elementos cuantitativos;<sup>1290</sup> mientras que el segundo, con los elementos cualitativos del tributo, por lo que la equidad consiste en la igualdad cualitativa de los sujetos ante la ley.

Para Cazorla Prieto, la equidad "...significa que situaciones económicamente iguales han de ser tratadas de la misma manera toda vez que la capacidad económica que se pone de manifiesto es la misma. ... lo antes dicho no implica la necesidad de que todos... se encuentren siempre y en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, y ello porque diversidad no es discriminación, y por lo tanto, el legislador puede diferenciar los aspectos jurídicos que haya que extraer de supuestos de hecho disímiles en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos."<sup>1291</sup>

Asimismo, este autor señala que la "equidad es la propia justicia aquilatada y ajustada a las circunstancias concretas de cada situación..., por lo que la equidad insinúa temporalidad, dependencia de las circunstancias sociales, políticas y económicas de cada momento, es decir, la equidad matiza el valor justicia y lo ajusta a la realidad concreta."<sup>1292</sup>

Lo anterior, también ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar:

<sup>1288</sup> Diep Diep, Daniel, *op.cit.*, p. 252.

<sup>1289</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 243.

<sup>1290</sup> Para un estudio con mayor profundidad respecto a los elementos cuantitativos y cualitativos de los impuestos, véase Pérez de Ayala, José Luis, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 2ª ed., Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pp. 21-31. De acuerdo con este autor los elementos cualitativos del impuesto son: materia imponible, sujeto pagador, destinatario del impuesto, y manifestación de capacidad contributiva; mientras que los elementos cuantitativos son: base imponible y tipos y tarifas impositivas. En atención a la doctrina y jurisprudencia, en nuestro país los elementos esenciales del impuesto son: sujeto (activo y pasivo), objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago.

<sup>1291</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *op.cit.*, pp. 108-109.

<sup>1292</sup> *Idem.*, p. 102.

*"EQUIDAD TRIBUTARIA. EL CUMPLIMIENTO DE ESTE PRINCIPIO DEBE ANALIZARSE CONFORME A LA LEGISLACIÓN VIGENTE EN LA MISMA ÉPOCA.- El principio de equidad tributaria que se consagra en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pago. Ahora bien, ese principio debe analizarse en un ámbito temporal de validez de las normas tributarias, es decir, durante la vigencia de los preceptos que regulan el impuesto y sus condiciones de pago, pues de otro modo, si se intenta comparar un precepto vigente con otro que ya no lo está, no podría considerarse que los sujetos de los impuestos están sujetos a un tratamiento distinto, sino únicamente que la hipótesis en que se ubican tenía atribuida una consecuencia y luego otra, lo cual puede justificarse, entre otras causas, por el cambio de situación económica y social del país o el estímulo de una rama industrial, comercial o cultural.*

*Amparo Directo en Revisión 30/99. Diesel Avelta, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.*"<sup>1293</sup>

De acuerdo con el maestro Ramón Reyes Vera, "...la equidad no es la aplicación estricta o el equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y el Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria."<sup>1294</sup>

El maestro Hallivis Pelayo señala que hablar de equidad es hablar de igualdad y justicia, toda vez que esos conceptos implican un trato igual a iguales y desigual a desiguales, al pretender que al mismo nivel de ingresos o por la realización del mismo hecho generador el impacto en el sujeto pasivo sea exactamente el mismo.<sup>1295</sup>

En consecuencia, "equidad no es otra cosa que la igualdad ante la ley por parte de los sujetos pasivos, los que deben recibir un tratamiento idéntico cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación, haciendo una realidad que a los iguales se les trate igual y a los desiguales en forma desigual."<sup>1296</sup>

A respecto la suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

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

<sup>1293</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, mayo de 1999, Tesis número 2ª LVI, p. 503.

<sup>1294</sup> Reyes Vera, Ramón, *op. cit.*, p. 457.

<sup>1295</sup> *Cf.* Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 123.

<sup>1296</sup> *Idem.*, p. 125.



*forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.*

*Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto sobre la Renta.*

*Séptima Época, Primera Parte:*

*Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.*

*Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.*

*Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidor de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.*

*Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.*

*Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.<sup>1297</sup>*

**"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*

<sup>1297</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tomo 187-192, Primera Parte, p. 113.

*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 puedan 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 en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. 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. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. 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. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.*

*Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. 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. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.*<sup>1298</sup>

*"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALÓGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor*

<sup>1298</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XI, Marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, p. 35.

*superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*

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

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

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

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

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

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.*<sup>1299</sup>

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

<sup>1299</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo V, Junio de 1997, Tesis P./J. 42/97, p. 36.

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

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

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

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

*Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Motá Cienfuegos.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.*<sup>1300</sup>

(El énfasis es nuestro)

Derivado de lo anterior, se afirma que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., lo que 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.

Por lo que la tutela del principio constitucional de equidad tiende a evitar que el Poder Legislativo, en uso de su potestad tributaria, establezca normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzca como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Una vez expuesto lo anterior, resulta conveniente analizar si la regulación del mecanismo de acreditamiento cumple con lo establecido por el principio de equidad tributaria regulado en el artículo 31, fracción IV constitucional.

<sup>1300</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo V, Junio de 1997, Tesis: P./J. 41/97, p. 43.

1) La regulación del mecanismo de acreditamiento regulado en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, resulta violatorio del principio de equidad tributaria, toda vez que otorga un trato diferente a contribuyentes que se encuentran en la misma situación, por lo que la norma trata de manera desigual a los iguales.

Lo anterior, en virtud de que tratándose de contribuyentes que realizan únicamente actividades gravadas se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado, independientemente de que sea identificado o no; es decir, el impuesto trasladado al contribuyente, derivado de gastos e inversiones, es acreditable en su totalidad por el sólo hecho de llevar a cabo únicamente actividades gravadas, en tanto que a los contribuyentes con actividades mixtas se les limita el derecho a acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado.

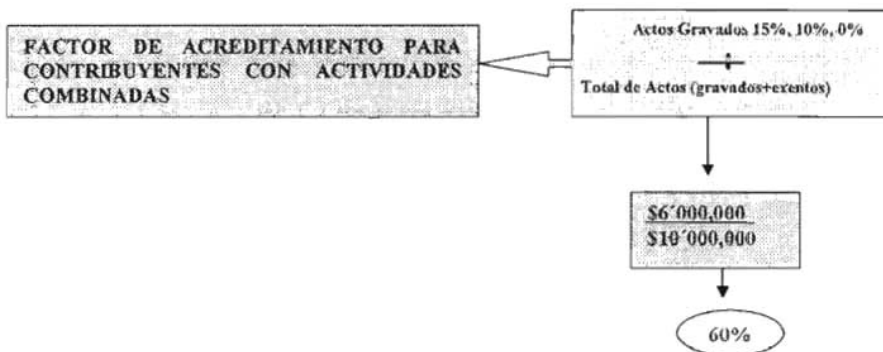
Es decir, de conformidad con la mecánica de acreditamiento establecida en el artículo 4° de la LIVA, únicamente es acreditable el impuesto que le hubiese sido trasladado al contribuyente y el pagado con motivo de la importación derivado de la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados que identifique con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios por los que se esté obligado al pago del impuesto, por lo que el impuesto que le hubiese sido trasladado al contribuyente con motivo de los gastos e inversiones (adquisición de bienes y servicios distintos a los del artículo 29, fracción II, párrafo primero de la LISR, necesarios en su operación) serán considerados como impuesto no identificable y en consecuencia, no serán acreditables en su totalidad; es decir, no todo impuesto trasladado al contribuyente que se identifica con actividades gravadas es acreditable.

Contrario a lo antes expuesto, los causantes que realizan únicamente actividades gravadas tendrán derecho de acreditar el total del impuesto que les hubiese sido trasladado, incluyendo los bienes y servicios distintos a los señalados en la fracción I (gastos e inversiones), debido a que en este supuesto el factor de acreditamiento siempre será el 100%, ya que el valor de los actos o actividades gravados será igual al valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente.

Lo que se demuestra a través del siguiente esquema



Por lo tanto, los contribuyentes que efectúan únicamente actividades gravadas tienen derecho de acreditar al 100% el impuesto que les hubiese sido trasladado, incluyendo la totalidad de los gastos e inversiones, mientras que los contribuyentes que realizan actividades combinadas (gravadas y exentas) tendrán que efectuar la determinación del impuesto trasladado no identificado, dentro del cual se incluyen los gastos e inversiones distintos de las materias primas y productos terminados o semiterminados, y respecto de los cuales se tendrán que aplicar el factor de acreditamiento, que en el caso concreto será la proporción que resulte de dividir el valor de los actos o actividades gravadas entre el valor total de sus actos o actividades, es decir, los contribuyentes con actividades combinadas únicamente podrán acreditar una parte de los gastos e inversiones en comento.



Derivado del esquema anterior, resulta que el contribuyente con actividades gravadas tendrá derecho a acreditar el 100% de los gastos e inversiones, en tanto que el contribuyente con actividades mixtas únicamente tendrá derecho a acreditar el 60% de dichos gastos e inversiones; lo anterior resulta inequitativo, toda vez que ambos contribuyentes se encuentra en una situación de igualdad por efectuar tanto uno como otro actividades gravadas.

En conclusión, lo antes expuesto resulta violatorio del principio de equidad tributaria, en virtud de que los gastos e inversiones realizados por los contribuyentes con actividades combinadas serán considerados como impuesto no identificado, no obstante que éstos pueden ser plenamente identificados, ya sea como actividades gravadas, o como actividades exentas.

En este sentido, se otorga un trato desigual a los iguales, en virtud de que se aplican procedimientos diversos a quienes se encuentran en la misma situación fiscal, ello en atención a que los contribuyentes que efectúan sólo actividades gravadas no tienen obligación de identificar el impuesto que les hubiera sido trasladado por sus proveedores en erogaciones derivadas de gastos e inversiones, así como tampoco el que se paga con motivo de la importación, por considerarse acreditable al 100%.

Mientras que los contribuyentes con actividades combinadas (gravadas y exentas), no obstante que se encuentran en igualdad de circunstancias que los anteriores por efectuar ambos actividades gravadas, tienen el deber de aplicar un procedimiento diverso, puesto que se encuentran obligados a determinar el impuesto identificado y no identificado a través de la mecánica contemplada en la fracción III del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es decir, los contribuyentes con actividades combinadas deberán determinar, en primer lugar, la identificación de actividades tanto gravadas como exentas, y después deberán llevar a cabo el cálculo para la determinación del factor de acreditamiento. Una vez efectuadas estas dos mecánicas, el contribuyente tendrá derecho de acreditar sólo el impuesto trasladado identificado con actividades gravadas; mientras que el impuesto no identificado, incluyendo los gastos e inversiones distintos a los señalados en la fracción I del artículo 4º de la LIVA, se acreditará en la proporción que el valor de los actos gravados representen respecto del total de las actividades realizadas por el contribuyente.

Lo anterior, manifiesta un evidente trato discriminatorio entre causantes que se encuentran en la misma situación fiscal, más aún si se considera que los contribuyentes con actividades combinadas deberán sujetarse a un factor determinado de manera ficticia por basarse en cifras históricas, mientras que quienes efectúan sólo actividades gravadas podrán acreditar el impuesto trasladado sobre una base real; de tal suerte que, el derecho de acreditamiento de este tipo de contribuyentes es calculado a través de un procedimiento distinto al de los contribuyentes con actividades mixtas.

En consecuencia, el artículo 4º, fracciones I y III de la LIVA vulnera el principio de equidad tributaria, toda vez que a los contribuyentes que sólo realizan actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de circunstancias que los contribuyentes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de sus actividades; sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado (incluyendo gastos e inversiones) y a los segundos sólo una parte de dicho impuesto, lo que resulta injusto debido a que en ambos casos los contribuyentes se encuentran en posibilidad de poder identificar plenamente el destino de los gastos e inversiones distintos a los señalados en precepto mencionado.

Por lo tanto, resulta inequitativo que tratándose de causantes que se encuentran en la misma situación fiscal por realizar ambos actividades gravadas, se apliquen procedimientos diferentes a efecto de ejercer su derecho de acreditamiento.

Al respecto, resulta aplicable la tesis jurisprudencial emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar:

*"VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). La referida disposición viola el principio tributario de equidad, pues los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que*

*deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento previsto en el artículo reclamado para realizar el acreditamiento (consistente en aplicar al total del impuesto acreditable, o sea, al monto equivalente al del impuesto al valor agregado que les hubiera sido trasladado, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%), no obstante que es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Es decir, los causantes que realizan actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que corresponde la tasa del 0% y, además, efectúan actos o actividades exentos, están en la misma situación fiscal que los causantes que no realizan actos o actividades exentos, ya que ambos efectúan actos o actividades por los que deben pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% y respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable correspondiente a esos actos o actividades y, no obstante ello, se establecen procedimientos de acreditamiento diversos pues a unos se les permite restar el total del impuesto que les fue trasladado de la cantidad resultante de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que en cada caso corresponda, mientras que a otros se les obliga a aplicar al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, represente en el valor total de los que realizan, y a pesar de que por conocerse el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades no exentos es posible que estos causantes realicen el acreditamiento en iguales términos que quienes no realizan actos o actividades exentos.*

*Amparo en revisión 1504/99. Parfumerie Versailles, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.*

*Amparo en revisión 1744/99. Mercadotecnia TVA, S.C. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.*

*Amparo en revisión 1840/99. Cintra Cap, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.*

*Amparo en revisión 1905/99. Grupo TV Azteca, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*Amparo en revisión 1547/99. TFM, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Mayoría de ocho votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso, aprobó, con el número 81/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.*<sup>1301</sup> (El énfasis es nuestro).

<sup>1301</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo: XII, Agosto de 2000, Tesis: P./J. 81/2000, p. 90.



2) De igual manera, las fracciones I y II, así como el párrafo cuarto del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado transgreden el principio de equidad tributaria al contemplar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, como lo es la distinción que se genera entre los contribuyentes que efectúan adquisiciones de “mercancías” y los que adquieren “materias primas, productos terminados o semiterminados”, ambas actividades identificadas con la enajenación de bienes, con la prestación de servicios y con la exportación de bienes tangibles y servicios que se consideren exportados.

Lo anterior, en virtud de que dichos apartados privan del derecho de acreditamiento a los contribuyentes que adquieren “mercancías”, siendo que se encuentran en la misma situación jurídica que quienes adquieren “materias primas, productos terminados o semiterminados”.

No obstante, que dichas fracciones remiten de manera expresa a los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta; los cuales a su vez, contemplan en forma a parte e independiente de las materias primas y productos terminados o semiterminados a las “mercancías”, de lo que se desprende que sólo los productores y no así los comerciantes quedan incluidos en dichos apartados.

Es importante precisar que la expresión “materias primas y productos terminados o semiterminados” se emplean en la fase de producción, mientras que el vocablo “mercancías” es utilizado en la fase de comercialización; de lo que se desprende, que el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera únicamente como acreditable el impuesto trasladado en la adquisición de bienes destinados a un proceso de producción, por lo que restringe el derecho de acreditamiento a los contribuyentes que adquieran mercancías destinadas a comercializarse.

En consecuencia, a pesar de que se trata de contribuyentes que se encuentran en una situación similar por efectuarse en ambos casos actividades identificadas con la enajenación de bienes, prestación de servicios y exportación de bienes tangibles objeto de causación del impuesto al valor agregado, el artículo 4º de la LIVA les otorga un trato distinto al privar del derecho de acreditamiento a quienes adquieran “mercancías”, violando así el principio de equidad tributaria.

Algunos autores han establecido que al regularse la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados, la Ley hace referencia de manera indirecta a las mercancías,<sup>1302</sup> máxime si se remite a los artículos 29 y 123 fracciones II primer párrafo de la LISR; sin embargo, es necesario aclarar que no obstante que dichos preceptos contemplan de manera específica a las “mercancías”, se trata del procedimiento de determinación del impuesto, por lo que en atención al principio de legalidad, cada uno de

---

<sup>1302</sup> Véase Pérez Inda, Luis M., *op.cit.*, p. 20; Martínez Gutiérrez, Javier, *IVA Acreditable 2000*, 2ª ed., ISEF, México, 2000, p. 25.

los elementos esenciales del mismo deberán estar claramente establecidos en la Ley, y al no contemplarse de manera expresa en el ordenamiento que los establece se infringe, tanto los principios de legalidad y equidad tributaria, lo anterior se fundamenta con la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

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

*Séptima Época:*

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

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

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

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

*Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.*<sup>1303</sup>

En conclusión, las fracciones I, II y cuarto párrafo del artículo 4º de la LIVA transgreden el principio de equidad tributaria al otorgar un trato diverso a los contribuyentes que efectúan la adquisición de "mercancías" respecto a los contribuyentes que adquieren "materias primas y productos terminados o semiterminados", no obstante que tanto los productores como los comerciantes se encuentran en igualdad de condiciones, ya que el impuesto es causado y trasladado en todas y cada una de las fases de la cadena de producción y distribución.

En consecuencia, los contribuyentes que adquieran "mercancías" por las que estén obligados al pago del impuesto, no podrán acreditar el impuesto que les haya sido trasladado o el que él hubiese pagado con motivo de la importación, ni tampoco podrán deducirlo del impuesto sobre la Renta al adquirir "mercancías" exentas por no estar contemplado en las fracciones I y II del artículo 4º de la LIVA, causando así un grave perjuicio al contribuyente.

3) El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que están obligados al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios;<sup>1304</sup> en consecuencia, los contribuyentes que efectúen las actividades mencionadas, siempre y cuando se encuentren gravadas, tendrán derecho de

<sup>1303</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 161, p. 164.

<sup>1304</sup> Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2004, artículo 1º.

acreditar el impuesto que les hubiera sido trasladado por encontrarse en situación de igualdad.

Sin embargo, el artículo 4º de la LIVA al regular la determinación del impuesto acreditable y el impuesto trasladado, concede un trato diverso a los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles relacionados con actividades gravadas, respecto de los contribuyentes que enajenan bienes, prestan servicios o los importan; toda vez que se priva del derecho de acreditamiento a los primeros, a pesar de que se encuentran en igualdad de circunstancias respecto al resto de los contribuyentes, ya que únicamente concede el derecho de acreditar el impuesto que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen actos o actividades exentas, dejando de lado a quienes efectúen actividades gravadas.<sup>1305</sup>

Es decir, el mecanismo de acreditamiento vulnera el principio de equidad tributaria al otorgar un trato diverso a los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles relacionados con actividades gravadas, al privar a estos contribuyentes del derecho de acreditamiento del impuesto trasladado y pagado; toda vez que cuando se trata de los contribuyentes que en la misma situación efectúan actos o actividades relacionados con la enajenación de bienes, prestación de servicios o importación de bienes y servicios, el artículo 4º, fracción I de la LIVA permite el acreditamiento total del impuesto trasladado identificado con dichas actividades gravadas, al señalar expresamente lo siguiente:

*“Artículo 4º ...*

1. *El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.*

*Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior...*

*II.-IV... ”<sup>1306</sup>*

(El énfasis es nuestro).

Por lo que, tratándose de contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes, el legislador no contempla a éstos dentro del supuesto de identificación del impuesto que les hubiese sido trasladado, de ahí que la totalidad del impuesto trasladado al contribuyente derivado del uso o goce temporal de bienes tangibles relacionados con actividades gravadas, resulte no determinado como impuesto trasladado en su totalidad y por lo tanto, no acreditable en proporción alguna.

<sup>1305</sup> *Idem.*, artículo 4º, quinto párrafo.

<sup>1306</sup> Legislación, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Multiagenda Fiscal, ISEF, México, 2003.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia ha emitido el criterio siguiente:

*“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO ACREDITABLE ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO DOS MIL, AL OTORGAR UN TRATO DESIGUAL A LAS CATEGORÍAS DE SUJETOS QUE SE ENCUENTRAN EN UNA SITUACIÓN IDÉNTICA RESPECTO DEL MECANISMO DE TRASLADO Y ACREDITAMIENTO DE ESE GRAVAMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. La mecánica de traslado y acreditamiento del impuesto prevista en dicho numeral atiende a la situación jurídica y fáctica en que se ubican los diferentes grupos de contribuyentes al realizar, según el caso, actos o actividades gravados, exentos o mixtos (gravados y exentos) con independencia del hecho imponible, pues como deriva de su desarrollo, lo relevante en dicho sistema es la identificación sobre la finalidad o uso que se otorgue al insumo o servicio respectivo; por lo que, el diverso trato que da la norma a los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles, tratándose de actividades gravadas, al no prever la posibilidad de acreditamiento del impuesto al valor agregado trasladado y pagado cuando se realizan esas actividades, transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, puesto que cuando se trata de los causantes que en la misma situación efectúan actos o actividades relacionadas con la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes o realizan la importación de bienes o servicios, el artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado permite el acreditamiento total del gravamen en mención trasladado identificado con actividades gravadas, mientras que tratándose de contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes, por no establecer el mismo supuesto, relativo a la identificación del impuesto en comento que les fue trasladado cuando realizan estos actos o actividades gravadas, la totalidad del propio impuesto así trasladado resulta, en consecuencia, no identificado y, por tanto, no acreditable en proporción alguna, sin que del examen integral, sistemático y exegético del precepto señalado derive que, por alguna razón, a dichos contribuyentes se les deba excluir del derecho que a todos los demás causantes otorga la norma, consistente en la posibilidad de acreditar en su totalidad el impuesto identificado y no identificado tratándose de actividades gravadas, evento que incide de manera desigual en este grupo de contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes en relación con otros causantes que en igualdad de condiciones fácticas y jurídicas la norma si les permite identificar el impuesto trasladado con actividades gravadas y su consecuente acreditamiento total.*

*Amparo en revisión 479/2001. Unión de Crédito General, S.A. de C.V. 7 de febrero de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, en su ausencia hizo suyo el asunto el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Verónica Nava Ramirez.* <sup>1307</sup>

(El énfasis es nuestro).

Es importante precisar, que del análisis integral del artículo 4º de la LIVA no existe razón alguna que justifique que a los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes relacionados con actividades gravadas se les deba de excluir del derecho que a todos los demás causantes otorga la norma, consistente en la posibilidad de acreditar en su totalidad el impuesto identificado y no identificado tratándose de actividades gravadas.

<sup>1307</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XVII, Marzo de 2003, Tesis: 2a. XXXIV/2003, p. 600.

Por lo tanto, el artículo 4º fracción I de la LIVA transgrede el principio de equidad tributaria al otorgar un trato desigual entre contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica; es decir, trata de manera desigual a los iguales.

#### **D. De vinculación con el gasto público.**

El artículo 31, fracción IV constitucional establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; es decir, queda de manifiesto que las contribuciones deberán quedar sujetas al principio de destino al gasto público que a continuación se analiza.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que "...para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos, si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General."<sup>1308</sup>

En consecuencia, es requisito indispensable que el importe recaudado de los impuestos establecidos por el Estado se destinen al gasto público (presupuesto), ello con el objeto de que éstos sean acordes a la Constitución.

De conformidad con los artículos 73, fracción VII; 74, fracción IV y 126 constitucionales, el Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; y la Cámara de Diputados tendrá como facultad exclusiva la de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, para ello deberá discutir en primer lugar, las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, además de revisar la cuenta pública del año anterior, con el objeto de que el Estado se sujete a dicho presupuesto, de tal suerte que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el mismo o determinado por ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", por lo que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se deberá destinar a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o con los servicios públicos.

Asimismo, señala que el concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.

---

<sup>1308</sup> Véase Tesis de Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro de: "Impuestos, validez constitucional de los" visible en el Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 173, p. 173.

Al respecto se transcribe la tesis jurisprudencial respectiva:

*"GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos. como lo son, comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de la recaudación por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 10. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto, y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.*

*Séptima Época:*

*Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.*

*Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos.*

*Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas", S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos*

*Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coags. 10 de abril de 1969. Cinco votos.*

*Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos.*<sup>1309</sup>  
(El énfasis es nuestro).

<sup>1309</sup> Apéndice de 1995, Séptima Época, Sala Auxiliar, Tomo I, Parte HO, Tesis 367, p. 339.

En el mismo sentido, es importante precisar que si bien es cierto el artículo 31 fracción IV constitucional exige que las contribuciones se destinen exclusivamente a los gastos públicos, también es cierto que no existe prohibición para que los gravámenes se destinen desde su origen, por disposición del legislador, a cubrir un gasto especial siempre y cuando éste sea en beneficio de la colectividad.

Es decir, el importe de lo recaudado deberá destinarse a los gastos públicos con exclusión de los gastos específicos que no se asignen al beneficio de la colectividad, por lo que la obligación radica en que los tributos se destinen al gasto público, ya sea genérico o específico, siempre y cuando cumplan con la condición indispensable de beneficiar a la colectividad y su asignación sea previamente establecida por el legislador.

Al respecto resultan aplicables las siguientes tesis de jurisprudencia:

*“CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.*

*Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S.A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Noé Castañón León.*

*Amparo en revisión 153/98. Servicios Inmobiliarios ICA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 1548/98. Alimentos Rápidos de la Garza, S. de R.L. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 1911/98. Inovart, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.*

*Amparo en revisión 805/98. Productos Electrónicos de la Laguna, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 106/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.<sup>1310</sup>*

<sup>1310</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Noviembre de 1999, Tesis: P.J. 106/99, p. 26.

*"IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV. una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que éste sea un beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.*

*Séptima Época:*

*Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16 de abril de 1970. Unanimidad de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S. A. de C. V. 21 de julio de 1970. Unanimidad de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S. A. de C. V. 15 de febrero de 1973. Unanimidad de dieciséis votos.*

*Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. 22 de octubre de 1974. Unanimidad de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S. A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos."<sup>1311</sup>*

(El énfasis es nuestro).

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia ha establecido que además de los fines recaudatorios a que se destinan los impuestos con el fin de sufragar el gasto público de los tributos, éstos también pueden tener fines extrafiscales que puedan servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales para el desarrollo armónico del país, siempre y cuando no vulneren los principios constitucionales de los tributos, lo anterior se fundamenta con la siguiente tesis jurisprudencial:

*"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.*

*Octava Época:*

<sup>1311</sup> Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 165, p. 167.



*Amparo en revisión 548/58. Glendon E. Robertson. 7 de marzo de 1974. Unanimidad de dieciséis votos.*

*Amparo en revisión 8788/83. Juan Antonio Dorado González y otra. 18 de agosto 1988. Unanimidad de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 3647/89. Auto Refaccionaria La Petrolera, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Se resolvió revocar la sentencia en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.*

*Amparo en revisión 3787/89. Surtidora Industrial del Sureste, S. A. 9 de mayo de 1991. Se resolvió revocar la sentencia, en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.*

*Amparo en revisión 94/90. Monsan Construcciones, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y con la salvedad a que se refiere el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.*<sup>1312</sup>

(El énfasis es nuestro).

En relación con el objeto de estudio de la presente investigación, es importante señalar que el impuesto al valor agregado cumple con el principio constitucional de destino al gasto público, toda vez que el importe recaudado del mismo es destinado a la satisfacción de las necesidades colectivas y sociales, así como a la prestación de servicios públicos.

Sostener otro criterio, sería afirmar que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, que es la finalidad a la cual está destinado.<sup>1313</sup>

No obstante lo anterior, resulta acertado el criterio del maestro Reyes Vera al afirmar que "...las contribuciones económicas de los mexicanos deben tener una finalidad de utilidad económica dentro del gasto público, siendo deseable que se precise constitucionalmente el concepto de "gasto público", con el objeto de que el pueblo mexicano conozca el destino de sus contribuciones económicas y pueda exigir la satisfacción jerárquica de los objetivos de dicho gasto público. Por ello, en una teoría del gasto público no puede hacerse a un lado el análisis de los gastos públicos, su discusión, exactitud, justificación y utilidad para el pueblo mexicano."<sup>1314</sup>

<sup>1312</sup> Apéndice de 1995, Octava Época, Pleno, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 96, p. 107.

<sup>1313</sup> Véase Apéndice de 1995, Séptima Época, Sala Auxiliar, Tomo I, Parte HO, Tesis 367, p. 339.

<sup>1314</sup> Reyes Vera, Ramón, *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, "La teoría de la Contribución Mexicana", Número 10, Año IV, Toluca, mayo-agosto de 1980, pp. 85-87.

## **V. Problemática y soluciones del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor agregado a corto o mediano plazo.**

Derivado de lo expuesto a lo largo de este trabajo de investigación se desprende que la regulación del mecanismo de acreditamiento es débil, toda vez que no conforme con las constantes modificaciones, que en aras de lograr una mayor recaudación, ha generado un procedimiento por demás complejo a través de la regulación desmedida de una mecánica de determinación confusa y complicada; así también, se ha provocado que algunos aspectos del procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado resulten inconstitucionales.

A través de la evolución del mecanismo de acreditamiento, la intención del legislador ha sido captar cada vez más un número mayor de contribuyentes, razón por la que ha efectuado una serie de modificaciones con fines meramente recaudatorios, como lo fuera el mecanismo aprobado durante el ejercicio de 1999, a partir del cual se presentan una serie de reformas que hasta la fecha, más que solucionar los problemas originados a raíz de la nueva mecánica de acreditamiento, resultan incongruentes con los principios de constitucionales en materia tributaria.

Tal y como se analiza en el apartado anterior de este capítulo, algunos aspectos de la regulación actual del mecanismo de acreditamiento resultan violatorios de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarios; de ahí, que resulte interesante el plantear soluciones a corto, mediano o largo plazo, con la finalidad de que el cambio sea paulatino y coherente con la época que se vive.

### **A. Solución a corto plazo.**

Como solución a corto plazo se propone que el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sea reformado, ello con la intención de resolver algunas de las inconstitucionalidades que la regulación del mecanismo de acreditamiento presenta actualmente respecto de ciertos aspectos que lo hacen legal pero ilegítimo y que consisten en lo siguiente:

- 1) En atención a que las fracciones I y II del artículo 4° de la LIVA resultan violatorias del principio de equidad tributaria, al omitir la regulación de las "mercancías" como adquisiciones acreditables para efectos del impuesto al valor agregado, no obstante que éstas se encuentran expresamente contempladas como requisitos de deducibilidad en la Ley del ISR; es por ello que se propone sean incluidas dentro de dichos numerales a efecto de evitar confusiones e incertidumbre al contribuyente, ya que con dicha omisión se limita el acreditamiento del impuesto trasladado a contribuyentes que adquieren mercancías con la intención de comercializarlas.

- 2) De igual forma, las fracciones I y II del artículo 4° de la LIVA resulta violatorias del principio de equidad tributaria al limitar el derecho de acreditar el impuesto trasladado por el uso o goce temporal de bienes o servicios, tratándose de contribuyentes que realizan preponderantemente actividades gravadas, y que tampoco encuadran dentro del quinto párrafo del mencionado numeral; razón por la que se propone que dicha actividad sea regulada en las fracciones I y II, más aún si se considera que el artículo 1° de la misma Ley del IVA la regula como acto o actividad por la cual se causa el impuesto al valor agregado.
- 3) Debido a que el tercer párrafo de la fracción III del artículo 4° de la LIVA resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria al regular el factor de acreditamiento con base cifras históricas que provocan que dicho factor resulte ficticio, afectando con ello, la capacidad contributiva de los contribuyentes; por lo que se propone que dicho numeral sea reformado a efecto de lograr que el impuesto se determine con base en un factor lo más real y cercano posible a la capacidad contributiva del sujeto que causa el impuesto, por lo cual se sugiere sea determinado por el mes en el que se determina el impuesto; además de que con ello, se logra la congruencia respecto a la determinación mensual y definitiva del impuesto al valor agregado vigente a partir del 1° de enero de 2003.

Derivado de lo antes expuesto se propone que las fracciones I, II y III, y cuarto párrafo del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sean modificadas en el sentido siguiente:

"Artículo 4°. ...

I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de mercancías, materias primas y productos terminados o semiterminados a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes, con la prestación de servicios o con el uso o goce temporal de bienes o servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.

Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiese sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el mes de calendario de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

...

II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de mercancías, materias primas y productos terminados o semiterminados a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes, con la prestación de servicios o con el uso o goce temporal de bienes o servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.

Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiese sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el mes de calendario de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

III.- Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el mes de calendario de que se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que se hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo.

La cantidad a que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte en el mes de calendario de que se trate, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en los siguientes párrafos.

El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquellos a los que se les aplique la tasa del 0% correspondiente al mes de calendario por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho mes de calendario.

IV...

...  
...

El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

...  
...  
...  
...".

Si bien con la solución que se propone a corto plazo, no se logra la simplificación en cuanto al procedimiento de determinación del impuesto regulado en la Ley, con ello se trata de resolver algunas de las inconstitucionalidades que presentan ciertos aspectos del mecanismo de acreditamiento sin afectar estructuralmente el esquema que el contribuyente aplica actualmente.

## **B. Solución a mediano plazo.**

1. Como bien se establece en el apartado anterior de este capítulo, el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contempla como requisito para el acreditamiento del impuesto trasladado, el que las adquisiciones por las que se causa el impuesto sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta; lo que resulta violatorio del principio de legalidad tributaria, debido a que se regula el acreditamiento de adquisiciones gravadas por el impuesto al valor agregado con base en el objeto impositivo de un gravamen diverso como lo es el impuesto sobre la renta.

Es decir, resulta inconstitucional el hacer depender el mecanismo de acreditamiento del impuesto al valor agregado de los requisitos de deducibilidad de un impuesto de naturaleza diferente al que se determina; toda vez que el objeto como elemento esencial del impuesto al valor agregado radica en el consumo de bienes y no en el ingreso, por lo que resulta ilógico que el procedimiento por el que se determina un impuesto al consumo se limite al objeto de un impuesto que grava el ingreso.

Razón por la que se propone que, a mediano plazo sean considerados dentro de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado, los requisitos de acreditamiento propios del impuesto, ello con la intención de evitar que el IVA como impuesto al consumo dependa de un gravamen de naturaleza diversa como lo es el impuesto sobre la renta.

2. Asimismo, se propone que a mediano plazo sea replanteada la figura de la retención en el impuesto al valor agregado, toda vez que como institución atípica en el esquema de este impuesto, la regulación de su sistema operacional afecta al mecanismo de determinación del impuesto por contemplar arbitrariamente, mediante resolución Miscelánea Fiscal, la retención sólo de determinados porcentajes a ciertas personas morales que adquieran bienes o reciban servicios de determinadas personas físicas.

Situación que debido al sistema de retención en el IVA, quiénes adquieren el carácter de retenedores son los mismos consumidores finales, personas morales que realizan actividades con personas físicas; de ahí, que únicamente los sujetos pasivos económicos considerados retenedores sean beneficiados al enterar al fisco sólo una parte del impuesto que están obligados a "retener", y en consecuencia a desembolsar por ser retenedores y consumidores finales simultáneamente; violentado con ello, el principio de equidad tributaria en relación el resto de los consumidores finales que no adquieren el carácter de retenedores.

En atención a lo anterior, se propone que el legislador regule en la misma Ley los supuestos de retención sobre el porcentaje total del impuesto que debiera trasladarse y no únicamente sobre un determinado porcentaje que establece la Resolución Miscelánea Fiscal.

### C. Solución a largo plazo.

Derivado de la problemática actual del impuesto al valor agregado, y a las últimas consideraciones por parte del Ejecutivo Federal de obtener mayor recaudación a través de la eliminación de la tasa del 0% en alimentos y medicinas, se hace imperiosa la necesidad de reconsiderar el sistema de tasación vigente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; que para efectos de este trabajo, resulta de gran interés, ya que se considera que la simplificación del mecanismo de acreditamiento en el impuesto al valor y la solución de muchas de las inconstitucionalidades que presenta el sistema actual, se lograría si se gravaran todos los actos o actividades, ya sea a una tasa general o a tasas reducidas o del 0%, debido a que con ello el mecanismo de acreditamiento sería único y uniforme para todos y cada uno de los contribuyentes sin necesidad de contemplar lo relativo a las actividades exentas.

Sin embargo, lo anterior resulta un tanto arriesgado en atención a la situación económica del país y al gran número de consumidores de escasos recursos en los que repercute el tributo, que al gravar a la tasa general se acrecentaría el efecto regresivo del impuesto, además de las consecuencias económicas, políticas y sociales que lo anterior provocaría.

Razón por la que al respecto se plantean los siguientes posibles escenarios:

1. **Regulación de un sistema de tasa única:** en este sentido se plantea que el impuesto al valor agregado sea gravado a una tasa general, eliminando exenciones y tasa nula (tasa del 0%).

Este sistema resulta conveniente para el Fisco, ya que con ello se obtendría una mayor recaudación, además de lograr una mayor simplificación y control respecto a la administración del gravamen, ya que con una tasa general todos los contribuyentes aplicarían el mismo sistema de determinación sin necesidad de distinguir entre diversas actividades gravadas a las diversas tasas o exenciones.

Sin embargo, este sistema puede resultar inconveniente para los sujetos pasivos del impuesto, en virtud de que se gravaría a una tasa general sin derecho a ninguna exención ni tasa reducida o nula, afectado con ello a su capacidad contributiva a demás de acrecentar el efecto regresivo del tributo; lo anterior podría atenuarse, si el impuesto se grava a una tasa general menor a la actual y otorgando ciertas facilidades de pago para contribuyentes de escasos recursos.

2. **Regulación de un sistema de tasas diferenciales con eliminación de exenciones y tasa de la tasa del 0%:** al respecto se plantea que el impuesto al valor agregado sea gravado a una tasa general menor para la mayoría de los bienes y servicios, y tasas reducidas para ciertos artículos de primera necesidad en lugar de las exenciones y la tasa del 0%.

Este sistema resultaría conveniente para el Fisco en el sentido de que se obtendría una recaudación mayor a la que se obtiene con el sistema actual; toda vez que se lograría un impuesto por parte de todos los sujetos gravados por éste, además de quedar liberado de absorber la carga del tributo tratándose de contribuyentes gravados a la tasa del 0%; aunque también es cierto que se lograría una recaudación menor a la que se obtendría si se gravara a una tasa de consumo generalizado.

De igual forma, si bien es cierto que los contribuyentes actualmente gravados a la tasa del 0% no obtendrían los mismos beneficios al ser gravados a tasas reducidas que si continuaran en la situación actual, también es cierto que se evitaría el impacto del tributo respecto a los sujetos pasivos jurídicos que absorben la carga del impuesto respecto de las actividades exentas; además de que en ambos supuestos no se verían tan afectados como si se gravara a la tasa general. Con este sistema, si bien no se elimina del todo el efecto regresivo del tributo, también es cierto que se disminuye en gran medida en atención a las tasas reducidas.

El inconveniente que puede presentar este sistema radica en su complicación administrativa, al tener que llevar un control minucioso de los contribuyentes que realizan actividades a las diferentes tasas.

3. **Sistema de tasas diferenciales con eliminación de la exención:** con este sistema se propone que el impuesto al valor agregado sea gravado a una tasa general menor, con una tasa del 0% en lugar de exenciones y la tasa reducida sólo para actividades realizadas en zona fronteriza.

Este sistema resultaría conveniente para los contribuyentes, debido a que se verían beneficiados con la recuperación del tributo al estar gravados a la tasa del 0%, además de evitar el efecto regresivo del impuesto.

Sin embargo, el Fisco se vería perjudicado al quedar obligado a la devolución del impuesto gravado a la tasa del 0%, y en consecuencia obtendría una menor recaudación, además de la complicación administrativa y control que ello implica.

4. Sistema de tasas diferenciales con exención y tasa del 0% controladas: con este sistema se tendría la misma situación actual, la diferencia radica en ejercer el control respecto al ejercicio de la exención y la tasa del 0%; es decir, a efecto de lograr una mayor recaudación se tendrían que gravar a la tasa general una serie de bienes y servicios que actualmente gozan de dichos privilegios. Con lo anterior se pretende que sea el menor número de contribuyentes los que se encuentren exentos o gravados a la tasa del 0%.

Este sistema resultaría conveniente para el Fisco porque lograría una recaudación un poco mayor a la actual, pero menor si se gravara a todos los contribuyentes aunque fuese a tasas reducidas; de igual forma, este sistema resultaría benéfico para aquellos contribuyentes que permanecieran gravados a la tasa del 0%.

Sin embargo, con lo anterior permanece la carga del impuesto para los sujetos pasivos jurídicos que realizan actividades exentas y la carga administrativa y de control que implica para el Fisco el gravar a las diferentes tasas. Además de considerar que subsistirían los problemas que actualmente se presentan derivados de la complejidad que implica el determinar qué actividades serían las estrictamente exentas o gravadas a la tasa del 0%.

En atención a los diversos escenarios antes expuestos, se considera que el sistema idóneo sería el segundo; es decir, el gravar a una tasa general menor para la mayoría de las actividades, con tasas reducidas para los bienes y servicios de primera necesidad o actividades a incentivar. Con lo anterior, se lograrían las siguientes:

#### VENTAJAS:

- Una mayor recaudación para el Fisco sin afectar gravemente a los contribuyentes actualmente exentos o gravados a la tasa del 0%, a diferencia del perjuicio que podría ocasionales si se gravara a una tasa general.
- Si bien no quedaría totalmente eliminada la regresividad del impuesto, si quedaría en gran parte reducida.
- Se simplificaría el sistema de determinación del impuesto al regularse únicamente actividades gravadas.

#### DESVENTAJAS:

- Complicación administrativa y de control, aunque se considera que no sería más complicado de lo que actualmente se tiene, debido a que si a la fecha el Fisco lleva el control administrativo de actividades exentas y gravadas, porque no ejercer el control de algunas tasas reducidas en lugar de exenciones y tasa 0%.



## **VI. Nuevas líneas de investigación.**

En la presente investigación se ha llegado a la conclusión de que es necesario modificar el sistema de determinación del impuesto al valor agregado a efecto de lograr resolver los problemas de inconstitucionalidad que actualmente presenta su regulación; además de que con ello, se trata de lograr una mayor simplificación en cuanto al esquema de determinación del impuesto.

De igual forma, se concluye que derivado de los diversos problemas económicos, políticos y sociales que actualmente presenta esta forma de tributación, resulta necesario replantear el sistema de tasas impositivas vigentes a la fecha a efecto de lograr una mayor equidad y proporcionalidad del tributo.

Sin embargo, se considera que es necesario reflexionar si en realidad el régimen del impuesto al valor agregado es el más conveniente para lograr una mayor justicia tributaria, sin que ello limite el obtener una mayor recaudación; para lo cual, se propone que en investigaciones posteriores se analice dicha postura, y se reconsidere la idea de impuesto al gasto expuesta anteriormente por Nicholas Kaldor en los años 50's, a efecto de indagar si la situación actual del país permite modificar el sistema de imposición indirecta actualmente en vigor, por un sistema de imposición al gasto.

Asimismo, resultaría interesante el que se planteara un sistema integral de imposición indirecta considerando una mayor participación impositiva de los impuestos al consumo sobre bienes específicos, a efecto de reducir la carga tributaria actual del impuesto al valor agregado.

## VII. Bibliografía del capítulo.

- ALVAREZ RENDUELES, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 10ª ed., Ed. Themis, México, 1995.
- ASOREY, Rubén, “El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario”, *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación en coedición con la Universidad de Salamanca, México, 1992.
- ATALIBA, Geraldo, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, “Derecho Constitucional Tributario”, Vol. 11, Lima, Diciembre de 1986.
- ALTERINI, Atilio Anibal, *La Inseguridad Jurídica*, Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 1993.
- BERLINI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Tr. Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1971.
- BIDART Campos, Germán J., *La Interpretación y el Control Constitucionales en la Jurisprudencia Constitucional*, Ed. EDIAR, Buenos Aires, 1987.
- BURGOA LLANO, Ignacio, “Los principios constitucionales en materia de contribuciones”, *Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tribunal Fiscal de la Federación, México.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1995.
- CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Ed. Aranzadi, España, 2000.
- CENCERRADO, MILLÁN, *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra conjunta, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2000
- \_\_\_\_\_, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- COSCIANI, Cesare, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.
- DA SILVA MARTINS, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, “Capacidad Económica y Capacidad Contributiva”, Núm. 212, Madrid 1991.
- DE MOYA ROMERO, José Enrique, *Derecho y Opinión*, “El Principio de Igualdad Tributaria”, número 5, Universidad de Córdoba, España, 1997.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 20ª ed., Porrúa, México, 1994.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., Ed. Porrúa, México, 1995.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed., Limusa, México, 1996.
- DÍAZ, Elías, “La Seguridad Jurídica y el Estado de Derecho”, *Cuadernos para el Diálogo*, número extraordinario XVII, diciembre 1969.
- DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Ed. Pac, S.A. de C.V., México, 1999.

- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel, *Revista Chilena de Derecho*, “Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria”, Volumen 27, número 2, Sección de Estudios e Investigación, Abril/Junio, 2000.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, “Las garantías constitucionales en el derecho mexicano”, *Anuario Jurídico*, números III y IV, México, 1980.
- FIX ZAMUDIO, Héctor y Salvador VALENCIA CARMONA, *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*, Porrúa-UNAM, México, 1999.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 32ª ed., Ed. Porrúa, México, 1997.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 12ª ed., Porrúa, México, 1974.
- GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva. Criterio Esencial para una Reforma Fiscal Integral*, Exposición realizada en el Ciclo de Conferencias respecto a la Reforma Fiscal Integral celebrada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, con fecha 28 y 29 de marzo de 2001.
- GARCÍA FRIAS, *El Mínimo de Existencia en el Impuesto Sobre la Renta Alemán*, en Información Fiscal, núm. 3, 1994
- GARCÍA MACHO, Ricardo, *Reserva de Ley y Potestad Reglamentaria*, Ed. Ariel, S.A., Barcelona, 1988.
- GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Ed. Cultura, T.G., S.A., México, 1980.
- GIANNINI, Achille Donato, *Revista de Derecho Financiero y la Ciencia de las Finanzas*, “La reserva de la Ley”, año 4, primera parte.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *Revista Lex*, “El Principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, número 19, 3ª época, año III, enero de 1997.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, “El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978”, Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Unidas, S.A., Madrid, 1980.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, Tax Editores Unidos-INAP, México, 2000.
- HAURIOU, Maurice, *Principios de Derecho Público y Constitucional*, Tr. Carlos Ruiz del Castillo, Madrid, s.f.
- HERRERA MOLINA, Pedro, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid 1998.
- LEGAZ LACAMBRA, Luis, *Filosofía del Derecho*, 5ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1978.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Unidas, S.A., Madrid, 1980.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 4ª ed., Ed. ECASA, México, 1991.
- MANS PUIGARNAU, Jaime M., *Hacia una ciencia general del Derecho*, Bosh, 3ª ed., Barcelona, 1970.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Ed. Porrúa, México, 1997.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Javier, *IVA Acreditable 2000*, 2ª ed., ISEF, México, 2000.

- MOSCHETTI, Francesco, Tr. Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- MUSGRAVE, Richard A. y Peggy B. MUSGRAVE, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Tr. José María Lozano I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981.
- NEUMARK, Fritz, Tr. José Zamit Ferrer, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- OROZCO HENRÍQUEZ, Jesús J., *Diccionario Jurídico Mexicano*, 12ª ed. Porrúa-UNAM, Parte: P-Z, México, 1999.
- PÉREZ BECERRIL, Leopoldo, *La facultad reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1996.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación de ala Técnica de los Impuestos*, 2ª ed., Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.
- PÉREZ ROYO, Fernando., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 9ª ed., Civitas, Madrid, 1999.
- PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael, *Lecciones de filosofía del derecho*, 5ª ed., Ed. Jus, México, 1967.
- RADBRUCH, Gustav, Tr. Wenceslao Ronces, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1955.
- RECASENS SICHES, Luis, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, 6ª ed., Porrúa, México, 1978.
- REYES VERA, Ramón, *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, “La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.
- RIVERA CAMPOS, José, *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, “Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos”, México.
- ROBLES FERNÁNDEZ, Miguel Alessio, *Ensayo sobre la Seguridad Jurídica*, Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1954.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Harla, México, 1995.
- RUBIO LLORENTE, Francisco, *Revista Española de Derecho Constitucional*, “El principio de legalidad”, Centro de Estudios Constitucionales, Año 13, número 39, septiembre-diciembre 1993, Madrid, España.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero I*, Vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- \_\_\_\_\_, “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho*, número III, Madrid, 1963.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 4ª ed., Ed. Porrúa, México, 1968.
- SOMMERS, Harol M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, 4ª reimpresión, FCE, México, 1977.
- SUAY Rincón, José, *El principio de Igualdad en la Justicia Constitucional*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.
- SULLIVAN, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1999.

- VILLORO TORANZO, Miguel, *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, “Los Principios Filosóficos y El Derecho Fiscal”, tomo I, TFF, México, 1982.
- ZAVALETA RODRÍGUEZ, Benjamín, “Justicia Tributaria e Impuesto al Valor Agregado”, *Trimestre Fiscal*, Año 11, número 34, Indetec, Guadalajara, Jal., 1990.

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Porrúa, México, 2004.
- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 3ª ed., publicación de la CNDH, México, 2003
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003.
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, 2003.
- *Legislación Aduanera*, SHCP-SAT, México, 2003.

## OTRAS PUBLICACIONES

- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1992.
- UNAM-IIIJ, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ª ed., Porrúa-UNAM, Tomo I-O, México, 1997.

## CONCLUSIONES GENERALES.

1. El impuesto al valor agregado es un impuesto al consumo de naturaleza indirecta que grava el "valor agregado o incrementado" en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios, donde la relación jurídico tributaria se compone de un sujeto activo, un sujeto pasivo jurídico (contribuyente) y un sujeto pasivo económico (consumidor final).
2. En México, el impuesto al valor agregado adopta el sistema de tasas diferenciales y es determinado a través del sistema de sustracción de impuesto contra impuesto manifestado en el mecanismo de acreditamiento.
3. A pesar de que en la doctrina no existe una definición de "acreditamiento", la Ley del Impuesto al Valor Agregado lo define a través de un mecanismo de determinación del impuesto consistente en la disminución del impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores que señala la Ley, la tasa que corresponda según el caso.
4. El mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha sufrido una serie de modificaciones desde su entrada en vigor a la fecha, con motivos generalmente recaudatorios, lo que ha provocado la complicación sistemática de dicho mecanismo.
5. La Ley del impuesto al valor agregado contempla la figura de la protraslación del impuesto, consistente en el cargo o cobro que el contribuyente realiza en forma expresa y por separado a otros contribuyentes anteriores al consumidor final que realicen las actividades gravadas por la Ley.
6. La Ley del Impuesto al Valor Agregado regula de manera específica a la exportación de bienes y servicios, la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos al uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades exentas, gastos e inversiones en períodos preoperativos; y el resto de las actividades quedan gravadas a la regla general.
7. La regulación del impuesto acreditable en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha sufrido una serie de modificaciones a través del tiempo, siendo las más significativas, la reforma de 1998 en donde se elimina el sistema de identificación del impuesto trasladado, razón por la que fue declarado inconstitucional; para posteriormente ser incorporado de nueva cuenta en 1999 al volver a regular el anterior sistema de identificación del impuesto trasladado, que es el que rige actualmente salvo una serie de modificaciones estructurales.

8. A partir del 1° de enero de 2002 se incorpora en la Ley del Impuesto al Valor Agregado el sistema de "flujo de efectivo", mediante el cual se establece que el impuesto se causará en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas; por lo que, a efecto de lograr una congruencia entre el momento de causación del impuesto y el acreditamiento del mismo, es que el mecanismo de acreditamiento sólo podrá efectuarse cuando el impuesto trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado.
9. A partir del 1° de enero de 2003, el impuesto al valor agregado se determina por el mes de calendario de que se trate y no por otros periodos; lo anterior, debido a que el pago del impuesto se realiza de manera mensual y definitiva, por lo que dejan de existir los pagos provisionales y del ejercicio. De ahí que, a partir el ejercicio de 2003 a la fecha, el impuesto al valor agregado sea determinado mensualmente y sobre lo efectivamente pagado.
10. La tasa del 0% ha generado una serie de conflictos en cuanto a fines recaudatorios, debido a que se causa una afectación al fisco con un porcentaje importante que materialmente no recauda, pero que tiene la obligación de devolver por el derecho que se tiene al acreditamiento derivado de la obligación formal de enterar y pagar dicho impuesto.
11. Desde un punto de vista estrictamente técnico, la diferencia entre la tasa del 0% y la exención es el derecho a acreditar del primero, pese a que en ninguno de los dos supuestos se paga el impuesto por el consumidor final, en el caso de la exención, el contribuyente sí se ve afectado con el desembolso del gravamen y sin derecho a acreditarlo; por lo que, dicho contribuyente se convierte en el consumidor final al absorber la carga del tributo.
12. La exención, además de complicar el mecanismo de determinación del impuesto al valor agregado, constituye un perjuicio directo tanto para el erario público al asimilar el concepto a un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta, como para el contribuyente (sujeto pasivo jurídico) al absorber un gravamen que por la técnica del impuesto corresponde al consumidor final, y un perjuicio indirecto al sujeto pasivo económico (consumidor final) al adquirir bienes con un incremento oculto en el precio.
13. La exención más que generar una situación de privilegio, afecta tanto al contribuyente que se pretende beneficiar de una manera directa, como al consumidor final de manera indirecta, además de crear problemas administrativos. No obstante, que el efecto regresivo del impuesto puede llegar a disminuirse a través de las exenciones, razón por la que puede resultar conveniente, siempre y cuando esté bien regulada y justificada conforme a las razones de equidad, justicia social, orden público y económico, a efecto de lograr una mayor justicia tributaria entre los sujetos causantes de los impuestos.

14. Los contribuyentes que realizan actividades gravadas, tienen el derecho de acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado, mientras que, quienes realizan actividades exentas no tienen el derecho al acreditamiento del impuesto; sin embargo, éste puede ser deducible para efectos del impuesto sobre la renta. Por lo que, la complicación del mecanismo de acreditamiento estriba esencialmente en la regulación de las actividades combinadas, ya que sólo se tiene derecho de acreditar la proporción del impuesto correspondiente a las actividades gravadas, para lo cual se hace necesaria la aplicación del factor de acreditamiento.
15. El impuesto especial sobre producción y servicios, como impuesto indirecto que es, conserva una naturaleza afín a la del impuesto al valor agregado al regular un mecanismo de acreditamiento similar, además de conservar los mismos elementos básicos, sólo que adecuados al objeto del impuesto especial sobre producción y servicios que es mucho más específico.
16. Mientras que en el impuesto al valor agregado y en el impuesto especial sobre producción y servicios, el acreditamiento se refiere al sistema de determinación del impuesto mismo; en el impuesto al activo, en realidad se trata de una compensación contra el ISR y no de un acreditamiento como sistema de determinación de dicho gravamen, al referirse al acreditamiento (entendido como compensación) entre dos impuestos distintos, aunque de la misma naturaleza por tratarse de impuestos directos.
17. En la mayoría de los países, el impuesto al valor agregado presenta un denominador común respecto a sus características inherentes; y sólo se distingue, por aquellas modalidades que en cada país han hecho del impuesto una particular forma de incrementar sus ingresos públicos, además de servir como instrumento para armonizar la carga fiscal de sus distintos contribuyentes.
18. Si bien es cierto que los países europeos conservan su propio régimen respecto al impuesto al valor añadido, también es cierto que han modificado su legislación con motivo de las medidas expedidas por las Directivas de la Unión Europea a efecto de lograr una regulación común.
19. La regulación del sistema la determinación del impuesto al valor añadido en la Unión Europea, se contempla como parte esencial el sistema denominado como “derecho de deducción”, que en México es conocido como derecho al acreditamiento.
20. La regulación de algunos aspectos del mecanismo de acreditamiento en la Ley del impuesto al Valor Agregado, como procedimiento de determinación del impuesto, resulta inconstitucional por violentar el principio de legalidad tributaria, al condicionar el cálculo del impuesto acreditable a los requisitos de deducibilidad de otra Ley de naturaleza distinta, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta.



21. La regulación del mecanismo de acreditamiento, aplicable a los contribuyentes con actividades combinadas, es inconstitucional por violentar los principios tributarios de proporcionalidad, al menoscabar la capacidad contributiva del obligado al pago del impuesto, y de equidad, al tratar de manera desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación fiscal.
22. La retención sustituta constituye una figura atípica en el esquema del impuesto al valor agregado, y la regulación de su sistema operacional afecta el mecanismo de determinación del impuesto y vulnera los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria.
23. La regulación del factor de acreditamiento resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que con dicho cálculo se vulnera la capacidad contributiva del sujeto pasivo, al considerar como base para la determinación del mismo el valor de las actividades del año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable; por lo que, dicho factor resulta ficticio, toda vez que el cómputo basado en cifras históricas evita el reflejo actual y efectivo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
24. La regulación del mecanismo de acreditamiento vulnera el principio de proporcionalidad tributaria al quebrantar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, toda vez que evita que el contribuyente acredite el impuesto trasladado en la adquisición de ciertos bienes identificados con actividades gravadas que cumplen el requisito de deducibilidad conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que no obstante ello, se limita su acreditamiento para efectos del impuesto al valor agregado.
25. La regulación del mecanismo de acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vulnera el principio de equidad tributaria, toda vez que a los contribuyentes que sólo realizan actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de circunstancias que los contribuyentes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de sus actividades; sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado, y a los segundos sólo una parte de dicho impuesto, lo que resulta injusto debido a que en ambos casos los contribuyentes se encuentran en situaciones jurídicas similares.
26. La regulación del mecanismo de acreditamiento, transgrede el principio de equidad tributaria al otorgar un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, al limitar del derecho de acreditamiento a los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes relacionados con actividades gravadas; en tanto que a todos los demás causantes la norma les otorga la posibilidad de acreditar en su totalidad el impuesto identificado y no identificado tratándose de actividades gravadas.

27. Como solución a corto plazo se propone que el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sea reformado, ello con la intención de resolver algunas de las inconstitucionalidades que la regulación del mecanismo de acreditamiento presenta actualmente respecto de ciertos aspectos que lo hacen legal pero ilegítimo.
  
28. Derivado de la problemática actual del impuesto al valor agregado, se hace imperiosa la necesidad de reconsiderar el sistema de tasación vigente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por considerarse que la simplificación del mecanismo de acreditamiento del impuesto y la solución de muchas de las inconstitucionalidades que presenta el sistema actual, se lograría si se gravaran todos los actos o actividades, ya sea a una tasa general o a tasas reducidas; ya que con ello, el mecanismo de acreditamiento sería único y uniforme para todos y cada uno de los contribuyentes sin necesidad de contemplar lo relativo a las actividades exentas, además de que si bien el efecto regresivo del impuesto no quedaría plenamente eliminado, también es cierto puede disminuirse en gran medida a través de tasas reducidas.
  
29. La regulación de un sistema de tasas diferenciales con la eliminación de las exenciones y tasa del 0%, generaría complicaciones administrativas y de control, aunque se considera que no sería más complicado de lo que actualmente se tiene, debido a que si a la fecha el Fisco lleva el control administrativo de actividades exentas y gravadas, luego entonces, porqué no ejercer el control de algunas tasas reducidas en lugar de las exenciones y la tasa del 0%.
  
30. Se considera necesario reflexionar sobre la idoneidad del régimen del impuesto al valor agregado en nuestro país; o si por el contrario, resultaría más conveniente otra forma de imposición a efecto de lograr una mayor justicia tributaria, sin que ello limite el obtener la recaudación suficiente para cubrir el gasto público.

## BIBLIOGRAFÍA

- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, A. C., *Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo*, Dofiscal Editores, 4ª ed., México, 2002.
- ALEMANY SANCHEZ, Luis Fernando, *Trimestre Fiscal*, "Antecedentes y fundamentos del IVA español", Año 11, número 34, Marzo, 1990.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *El Estatuto Jurídico del Responsable en la Normatividad del Derecho Fiscal Mexicano*, Tesis Doctoral, México, 1998.
- ÁLVAREZ RENDUELES, José Ramón, *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971.
- ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipografía Editora Argentina, 1951.
- ALTERINI, Atilio Anibal, *La Inseguridad Jurídica*, Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 1993.
- ASOREY, Rubén, "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario", *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación en coedición con la Universidad de Salamanca, México, 1992.
- ATALIBA, Geraldo, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, "Derecho Constitucional Tributario", Vol. 11, Lima, Diciembre de 1986.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 10ª ed., Ed. Themis, México, 1995.
- BALLADUR, Jean Pierre y Antoine COUTIÈRE, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, "Experiencia Francesa en la aplicación del IVA", número 3, Madrid, 1982.
- BANGS, Robert S., *Política Impositiva*, FCE, México, 1971.
- \_\_\_\_\_, *Trimestre Fiscal*, "Las diversas posibilidades de la Política Impositiva", número 51, Año 16, julio-septiembre de 1995, Guadalajara Jalisco.
- BERLINI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Tr. Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1971.
- BIDART CAMPOS, Germán J., *La Interpretación y el Control Constitucionales en la Jurisprudencia Constitucional*, Ed. EDIAR, Buenos Aires, 1987, p. 93.
- BURGOA LLANO, Ignacio, "Los principios constitucionales en materia de contribuciones", *Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tribunal Fiscal de la Federación, México.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1995
- \_\_\_\_\_, *Comentarios a la Reforma Fiscal 2001*, Temis, México, 2001.
- CALLE SÁIZ, Ricardo, *Sistemas Fiscales Contemporáneos*, Servicio de Publicaciones de la Fundación Universitaria San Pablo CEU, Madrid, 1974.
- CÁRDENAS GUZMÁN, Carlos, *Acreditamiento del impuesto al valor agregado. Reflexiones sobre algunos problemas derivados del nuevo esquema de acreditamiento*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., México, 1999.
- CARRILLO FLORES, Antonio, *La Constitución, la Suprema Corte y los derechos humanos*, México, Porrúa, 1981.
- CASADO OLLERO, Gabriel, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, "Crisis de la imposición personal y progresiva sobre la renta y rehabilitación de la imposición

- indirecta: la experiencia española”, Tercera Época, Año III, número 34, México, Octubre, 1990.
- CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Ed. Aranzadi, España, 2000.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Veinte años de evolución de la imposición a los rendimientos de capital (1956-1976)*, México, IJ-UNAM, 1977.
- \_\_\_\_\_, *Investigación Fiscal*, “Sistema de Planeación Fiscal en México”, No. 19, Julio de 1967, SHCP, México, 1967.
- CENCERRADO, Millán, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- \_\_\_\_\_, *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra conjunta, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2000
- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO, *Apuntes sobre el curso “impuesto al valor agregado, consideraciones prácticas y reforma fiscal 1999”*, México, noviembre de 1999.
- COSCIANI, CESARE, *El impuesto al valor agregado*, Tr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.
- DA SILVA MARTINS, “Capacidad Económica y Capacidad Contributiva”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 212, Madrid 1991.
- DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., *Derechos y Garantías del Contribuyente*, “La Retención Tributaria como Acto Económico-Administrativo”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1983.
- DE MOYA ROMERO, José Enrique, *Derecho y Opinión*, “El Principio de Igualdad Tributaria”, número 5, Universidad de Córdoba, España, 1997.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 20ª ed., Porrúa, México, 1994.
- DE VITI DE MARCO, A., *Principios Fundamentales de Economía Financiera*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1934.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed., Limusa, México, 1996.
- DÍAZ, Elías, *Cuadernos para el Diálogo*, “La Seguridad Jurídica y el Estado de Derecho”, número extraordinario XVII, diciembre de 1969.
- DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Ed. Pac, S.A. de C.V., México, 1999.
- DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime, *Régimen y aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento*, Ediciones Fiscales Alonso, S.A., México, 1980.
- DUE, John F., *Impuestos Indirectos en los países en vías de desarrollo*, Tr. Francisco Alvira Martín, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1970.
- \_\_\_\_\_, *Bases para el intercambio comercial entre México y Estados Unidos. A propósito del cambio de sistema actual del impuesto al consumo por el de valor agregado en México*, Tr. Antonio Plascencia Pacheco y Luis Lavie Saviñon, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1972.
- ESQUIVEL VIAL, Alberto, *IVA. Consideraciones teóricas, prácticas y algunas implicaciones para el caso de México*, Porrúa, México, 1987.

- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel, *Revista Chilena de Derecho*, “Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria”, Volumen 27, número 2, Sección de Estudios e Investigación, Abril/Junio, 2000.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, “Las garantías constitucionales en el derecho mexicano”, *Anuario Jurídico*, números III y IV, México, 1980.
- FIX ZAMUDIO, Héctor y Salvador VALENCIA CARMONA, *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*, Porrúa-UNAM, México, 1999.
- FLORES SOLANO, Jorge, *Nota sobre el avance de los estudios para implantar el IVA*, Porrúa, México, 1983.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 31ª ed., Porrúa, México, 1995.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 12ª ed., Porrúa, México, 1974.
- FUENTES QUINTANA, Enrique, *Prólogo* a la obra de Álvarez Rendueles, José Ramón, *Valoración de la Imposición sobre el Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971.
- \_\_\_\_\_, *Hacienda Pública. Introducción e ingresos públicos*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense, Madrid 1972.
- \_\_\_\_\_, *Anales de Economía*, “El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española”, número 5, Madrid, 1964.
- GARCÍA ALBA, Pascual, *Algunos criterios para la adecuación de tasas de impuestos indirectos*, Porrúa, México, 1948.
- GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva. Criterio Esencial para una Reforma Fiscal Integral*, Exposición realizada en el Ciclo de Conferencias respecto a la Reforma Fiscal Integral celebrada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, con fecha 28 y 29 de marzo de 2001.
- GARCÍA FRIAS, *El Mínimo de Existencia en el Impuesto Sobre la Renta Alemán*, en *Información Fiscal*, núm. 3, 1994.
- GARCÍA LEPE, Carlos y Ricardo HERNÁNDEZ SALCEDO, *Acreditamiento, devoluciones y compensaciones en el impuesto al valor agregado*, Indetec, México, 1994.
- GARCÍA MACHO, Ricardo, *Reserva de Ley y Potestad Reglamentaria*, Ed. Ariel, S.A., Barcelona, 1988.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 20ª ed., Porrúa, México, 1972.
- GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Ed. Cultura, T.G., S.A., México, 1980.
- GNAZZO, Edison, *Revista de Administración Tributaria*, “Imposición general sobre ventas y servicios, tipo valor agregado en los países miembros del CIAT”, Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), enero de 1988, número 4.
- GIANNINI, Achille Donato, *Revista de Derecho Financiero y la Ciencia de las Finanzas*, “La reserva de la Ley”, año 4, primera parte.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *Revista Lex*, “El Principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, número 19, 3ª época, año III, enero de 1997.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, “El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución

- Española de 1978”, Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Unidas, S.A., Madrid, 1980.
- GUTIÉRREZ, KIRCHNER, Alfredo, *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, “Reporte sobre los desarrollos recientes del Impuesto sobre el valor agregado en los países miembros de la Comunidad Económica Europea y en Israel”, México, 1977.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, Tax Editores Unidos-INAP, México, 2000.
- \_\_\_\_\_, conferencia: *Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios 2002*, impartida en la División de Estudios de Posgrado, Facultad de Derecho, UNAM, México, 11 de marzo de 2002.
- HAURIOU, Maurice, *Principios de Derecho Público y Constitucional*, Tr. Carlos Ruiz del Castillo, Madrid, s.f.
- HERRERA MOLINA, Pedro, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid 1998.
- JARACH, Dino, *Temas de Derecho Tributario*, "Curso superior de Derecho Tributario", Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1968.
- \_\_\_\_\_, *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed., Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 2001.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 4ª ed., Ed. ECASA, México, 1991
- KALDOR, Nicholas, *Impuesto al gasto*, Tr. Rubén C. Pimentel, 2ª reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1976.
- KOLBEK, Luis y URQUIDI, Víctor L., *La exención en el D.F., como instrumento de atracción de industrias al D.F.*, Edición del Departamento del Distrito Federal, México, 1952.
- LABEAGA, José M., *Hacienda Pública Española*, “Reformas fiscales de impuestos indirectos: un programa de simulación para España”, número 133-2, Madrid, España, 1995.
- LEGAZ LACAMBRA, Luis, *Filosofía del Derecho*, 5ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1978.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Unidas, S.A., Madrid, 1980.
- MANS PUIGARNAU, Jaime M., *Hacia una ciencia general del Derecho*, Bosh, 3ª ed., Barcelona, 1970.
- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997.
- \_\_\_\_\_, Emilio, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- MARTÍN GRANADOS, María Antonieta, *Nuevo Consultorio Fiscal*, “Nueva Ley del IVA”, Fondo Editorial FCA, N° 281, México, 2001.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Javier, *IVA acreditable 2000*, 2ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.
- MAURICE, Lauré, “Los fundamentos económicos del IVA”, *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1969.

- MONTEMAYOR, Aurelio H. y Héctor LÓPEZ LEAL, *Consideraciones acerca del impuesto al valor agregado en México*, México, 1980.
- MORALES HERNÁNDEZ, José Ramón, *¿Nuevo Federalismo o Aplicación del Modelo de la Gravación Patrimonial y Distribución Competencial en una Federación?*, Anexo a Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997.
- \_\_\_\_\_, José Ramón, "Material elaborado para la Academia Mexicana de Derecho Fiscal", México, enero de 2000.
- MORENO PADILLA, Javier, *Trimestre Fiscal*, "El objeto del impuesto al valor agregado", Año 11, número 34, Guadalajara Jalisco, Indetec, marzo de 1990.
- MOSCHETTI, Francesco, Tr. Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- MUSGRAVE, Richard A. y Peggy B. MUSGRAVE, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Tr. José María Lozano I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981.
- NEUMARK, Fritz, Tr. José Zamit Ferrer, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- OCDE, *El impuesto sobre el consumo*, Ediciones Mundi-Prensa Libros, S.A.
- OROZCO HENRÍQUEZ, Jesús J., *Diccionario Jurídico Mexicano*, 12ª ed. Porrúa-UNAM, Parte: P-Z, México, 1999.
- PAN-MONTOJO, Juan, *Hacienda Pública Española*, "La imposición indirecta en el sistema tributario de Mon- Santillán", Madrid, España, Diciembre, 1996.
- PARÁS PAGÉS, Alberto y Miguel JIMÉNEZ DELGADO, *Impuesto al Valor Agregado*, Centro de Investigación Tributaria, 1ª ed., México, 1972.
- PÉREZ BECERRIL, Leopoldo, *La facultad reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1996.
- PÉREZ CHÁVEZ, José y otros, *Guía práctica para la correcta aplicación del crédito al salario y de su impuesto sustitutivo*, Tax Editores Unidos, S.A., de C.V., México, 2002, p. 9.
- \_\_\_\_\_, *Taller de prácticas fiscales*, 13ª ed., Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2002.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación de la Técnica de los Impuesto*, 2ª ed., Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.
- PÉREZ INDA, Luis Manuel., *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ª ed., ISEF, México, 2001.
- \_\_\_\_\_, Luis M., *El nuevo sistema de acreditamiento del IVA*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 12 ed., Civitas, Madrid, 2002.
- RIVERA CAMPOS, José, *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, "Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos", México.
- PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael, *Lecciones de filosofía del derecho*, 5ª ed., Ed. Jus, México, 1967.
- PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, *Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Themis, 4ª ed., México, 2000.
- \_\_\_\_\_, *Trimestre Fiscal*, "Las características de los impuestos: el caso del IVA", INDETEC, número 117, 31 de agosto de 1999.

- PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Curso de Derecho Fiscal*, Textos Universitarios, S. A., México, 1972.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Tr. Alfonso Cortina Gutiérrez, 2ª ed., Porrúa, México, 1976.
- RADBRUCH, Gustav, Tr. Wenceslao Ronces, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1955.
- RAMIREZ MONDRAGON, Luis, *Historia de los Impuestos*, Porrúa, México, 1980.
- RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, *Armonización fiscal para América del Norte, el reto del siglo XXI*, coedición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., México, 1999.
- \_\_\_\_\_, Yolanda Cristina y otros, *Simposium sobre alternativas fiscales 1999*, "Impuestos Indirectos", Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., México, 1999.
- RECASENS SICHES, Luis, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, 6ª ed., Porrúa, México, 1978.
- RESÉNDEZ MUÑOZ, Eduardo, *El impuesto al valor agregado en Francia y su implantación en México*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 1981.
- RETCHKIMAN, Benjamín, *Política Fiscal Mexicana*, Textos Universitarios, UNAM, México, 1979.
- REYES VERA, Ramón, *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.
- \_\_\_\_\_, *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, "La teoría de la Contribución Mexicana", Número 10, Año IV, Toluca, mayo-agosto de 1980.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, "La Retención en el Derecho Tributario: Obligación Ex Lege de los Patrones", Nueva Serie, Año XXXIV, número 100, enero-abril de 2001.
- RIVERA CAMPOS, José, *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, "Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos", México.
- RUBIO LLORENTE, Francisco, *Revista Española de Derecho Constitucional*, "El principio de legalidad", Centro de Estudios Constitucionales, Año 13, número 39, septiembre-diciembre 1993, Madrid, España.
- ROBLES FERNÁNDEZ, Miguel Alessio, *Ensayo sobre la Seguridad Jurídica*, Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1954.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986.
- RUBIO LLORENTE, Francisco, *Revista Española de Derecho Constitucional*, "El principio de legalidad", Centro de Estudios Constitucionales, Año 13, número 39, septiembre-diciembre 1993, Madrid, España.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *El impuesto del Timbre*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.
- \_\_\_\_\_, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, "Análisis jurídico del hecho imponible", volumen XV, número 60.
- \_\_\_\_\_, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- \_\_\_\_\_, *Sistema de Derecho Financiero I*, Vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.



- \_\_\_\_\_, *Hacienda y Derecho*, "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español", número III, Madrid, 1963.
- SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, volumen XII, México, 1990.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 4ª ed., Ed. Porrúa, México, 1968.
- SILVA BUCETA, Marcela, *Trimestre Fiscal*, "Optimización de la estructura legal del IVA", número 34, Indetec, marzo de 1990.
- SOMMERS, Harol M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, 4ª reimpresión, FCE, México, 1977.
- SOTO GUÍNDIA, Joaquín, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Sus efectos económicos*, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.
- SUAY RINCÓN, José, *El principio de Igualdad en la Justicia Constitucional*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.
- SULLIVAN, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tr. Antonio García Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- TESÓN, Miguel A. M., *Lecciones y Ensayos de Derecho Tributario*, "La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico", Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires, Argentina.
- VEGA MOCOROA, Isabel, *Hacienda Pública Española*, "La libre circulación de los bienes y servicios, distorsiones fiscales y armonización de la fiscalidad indirecta en la Unión Europea", números 136-1, Madrid, España, 1996.
- VICTORIA MALDONADO, Héctor José, *Los Impuestos Federales en México, evolución histórica 1957-1994*", volumen 2, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1999.
- VILLORO TORANZO, Miguel, *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, "Los Principios Filosóficos y El Derecho Fiscal", tomo I, TFF, México, 1982.
- ZABALETA RODRÍGUEZ, Benjamín, *Trimestre Fiscal*, "Justicia Tributaria e Impuesto al Valor Agregado", Año 11, número 34, Indetec, Guadalajara, Jal., 1990.
- ZARZOSA ESCOBEDO, José Antonio, *Trimestre Fiscal*, "Presentación de la obra", Indetec, Año 11, número 34, Guadalajara Jalisco, marzo de 1990.

## LEGISLACIÓN NACIONAL CONSULTADA

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Porrúa, 2004.
- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 3ª ed., publicación de la CNDH, México, 2003
- *Código Civil Federal*, Porrúa, México, México, 2004.
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2003.
- *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 12ª ed., Ed. Themis, 1998.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 1999
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2000
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001.

- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2002.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2003.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, SHCP-SAT, Legislación Fiscal 2001.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2002.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003.
- *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001.
- *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, ISEF, México, 2004.
- *Ley del Impuesto al Activo*, ISEF, México, 2003.
- *Ley Aduanera*, Compilación de Legislación Aduanera, SHCP-SAT, México, 2003.
- *Ley General de Sociedades Mercantiles*, 59ª ed., Porrúa, México, 2003.
- *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2004
- *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, ISEF, México, 2003.
- Internet, página electrónica de la SHCP, *Proyecto de Reforma Fiscal Integral para 2002*, artículo tercero transitorio: “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, artículo 8°.

## LEGISLACIÓN EXTRANJERA

- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Boletín Oficial, Ley 20.631, Argentina, publicada el 15 de junio de 1997.
- *Ley sobre Impuestos a la Ventas y Servicios*, Diario Oficial, Ley 1.606, Chile, publicada el 30 de diciembre de 1976.
- *Taxe Sur la Valeur Ajooutee, Code General des impots*, Boletín Oficial del Estado núm. 312 del 29 de diciembre de 1992, Francia, Ley del 1° de enero de 1993.
- Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Boletín Oficial del Estado núm. 312 del 29 de diciembre de 1992, España, Ley 37/1992.
- Imposta Sul Valore Aggiunto, Boletín Oficial del Estado del 26 de octubre de 1972, Decreto del Presidente de la República núm. 633, Italia, Texto Único del IVA, 1° de enero de 1973.
- Value-added tax finance act, Ley S.I. 1994/1188, Reino Unido, publicada el 4 de julio de 1994.

## DOCUMENTOS LEGISLATIVOS

- Diario Oficial de la Federación publicado el 29 de diciembre de 1978.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1998.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 29 de diciembre de 1978.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1979.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1980.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1982.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1983.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1983.
- Diario Oficial de la Federación publicado el 26 de diciembre de 1990.

- Diario Oficial de la Federación publicado el 21 de noviembre de 1991.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 28 de diciembre de 1994.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 27 de marzo de 1995.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 15 de diciembre de 1995.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1996.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 15 de diciembre de 1997.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1998.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1999.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 2000.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 31 de diciembre de 2001.
  - Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de diciembre de 2002.
- 
- Diario de los Debates: Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de fecha 8 de diciembre de 1978.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigente a partir del 1º de enero de 1980, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1979.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales vigente a partir del 1º de enero de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal, vigente a partir del 1º de enero de 1982, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigente a partir del 1º de enero de 1983, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica Decreto de carácter Mercantil vigente a partir del 1º de enero de 1984, publicada en el 31 de diciembre de 1983.
  - Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, vigente a partir del 1º de enero de 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990.

- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1991.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Activo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, vigentes a partir del 1º enero de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto que reforma, adiciona y deroga las leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, vigentes a partir del 1º de abril de 1995, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, vigentes a partir del 1º de enero de 1996, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se reforma la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1º de enero de 1998, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos al Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales, vigentes a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.
- Diario de los Debates: Dictamen de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión a la Iniciativa del Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.

- Diario de los Debates: Exposición de Motivos del Decreto de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Decreto de Ley que reforma diversas Disposiciones Fiscales, vigentes a partir del 1º de enero de 2001, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, vigente a partir del 1º de enero de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2001.
- Diario de los Debates: Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1º de enero de 2003, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.

## OTRAS PUBLICACIONES

- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ª ed., UNAM-III, Porrúa, México.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín A-11, "principios de contabilidad generalmente aceptados".
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 30, Junio de 1982.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 67, julio de 1985.
- Internet, página electrónica de la SHCP, *Proyecto de Reforma Fiscal Integral para 2002*, artículo tercero transitorio: "Ley del Impuesto al Valor Agregado", artículo 8º
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE*, DOL 162, 4 de julio de 1972.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Programa de Trabajo para el Establecimiento del Mercado Interior*, publicado en DO n° C 37, de 10.02.1983.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Modificaciones al Programa de Trabajo para el Establecimiento del Mercado Interior*, publicado en DO n° C 56, de 13.07.1987.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Programa para el Mercado Único*, publicado en DO n° C 2, de 22.07.1996.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Estrategia para mejorar el funcionamiento del Régimen del IVA en el marco del Mercado Interior*, COM(2000)348 final, 07.06.2000.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Decreto por el que se establece el Programa de Mercado Único*, Bruselas, 22 de julio de 1996.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA*, Bruselas.

- Comisión de las Comunidades Europeas, *Informe de la Comisión relativo a la Iniciativa de Simplificación Legislativa relativa al Mercado Interior*, aprobado por el consejo de Mercado Interior el 27 de noviembre de 1997.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA*, Bruselas.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Sexta y Octava Directivas*, Bruselas.
- Comisión de las Comunidades Europeas, *Directiva 77/799/CEE en Materia de Asistencia Mutua entre los Estados Miembros*, Bruselas, 14 de mayo de 1997. Así también, Comisión de las Comunidades Europeas, *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los Estados Miembros*, Bruselas, 3 de septiembre de 1998.
  
- *Resolución Miscelánea Fiscal* para el Ejercicio Fiscal de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999.
- *Resolución Miscelánea de Comercio Exterior* para 1999.
- *Resolución Miscelánea Fiscal para 1999*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999, segunda sección.
- *Resolución Miscelánea Fiscal para 2004*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de abril de 2004.
  
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XI, Marzo de 2000, tesis: 2a. XXI/2000.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, Tomo X, Julio de 1999, tesis: XIV.2o.42 A.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo VI, Noviembre de 1997, tesis: 2a. CXXXII/97.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo IX, Marzo de 1992.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XI, Enero de 2000.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Agosto de 2000.

## ANEXO ÚNICO

ACTIVIDADES Y PRODUCTOS SUJETOS A LA TASA GENERAL<sup>1315</sup>

Es importante precisar que el listado que a continuación se señala es meramente enunciativo ya que podrá ampliarse con otras actividades y giros a los que no les sea aplicable la tasa del 0% o no se encuentren exentos.

Abrasivos  
 Accesorios dentales  
 Accesorios para automóviles  
 Aceite de coco (\*)  
 Aceites, grasas, lubricantes y aditivos derivados del petróleo  
 Aceites y grasas esenciales  
 Acero  
 Ácidos  
 Acumuladores  
 Aditivos alimenticios  
 Administración de bienes inmuebles  
 Administración de empresas  
 Aduanas (incluye representación y gestión)  
 Administración de aeropuertos y helicópteros  
 Aerotransportación  
 Agencias aduanales  
 Agencias de espectáculos  
 Agencias de inhumaciones  
 Agencias de noticias  
 Agencias de publicidad  
 Agencias de viajes  
 Agencias y agentes comerciales  
 Agentes inmobiliarios  
 Aglutinados, tableros  
 Agua gaseosa en envases cerrados  
 Agua natural o purificada (presentación en envases menores de 10 litros)  
 Aguarrás  
 Aire acondicionado
 

- Fabricación de equipo y aparatos para el
- Comercio al por mayor de equipos y aparatos para el
- Servicio de instalación
- Reparación de

 Aisladores eléctricos

<sup>1315</sup> Este listado ha sido extraído de la siguiente obra: Pérez Inda, Luis M., *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 2ª ed., México, 2001, pp. 209-224.

Alambre y cable  
 Alambre  
 Albañilería  
 Albergues y campamentos  
 Alcohol etílico  
 Alfarería y cerámica  
 Alfombras y tapetes  
 Algodón  
 Absorbente, fabricación de  
 Alquiler de barcos (excepto embarcaciones pesqueras)  
 Almacenamiento
 

- Servicio de

 Almacenes  
 Almacenes generales de depósito  
 Almohadas y cojines  
 Alquiler de automóviles (sin chofer)  
 Alquiler de automóviles y autobuses  
 Alquiler de bienes inmuebles  
 Alquiler de equipo electrónico para el procesamiento de datos  
 Alquiler de equipo fotográfico profesional  
 Alquiler de equipo y mobiliario para comercio y los servicios  
 Alquiler de instrumentos musicales  
 Alquiler de maquinaria para la industria de la construcción  
 Alquiler de maquinaria y equipo para la industria  
 Alquiler de muebles en general  
 Alquiler de películas  
 Alquiler de ropa y blancos  
 Alquiler de televisores y equipos de sonidos  
 Alquiler de vajillas y similares  
 Alquiler de vehículos de transporte
 

- Terrestre
- Por agua

 Alquiler de videocassettes  
 Alquileres de todas las clases (excepto los de tasa del 0% y exentos)  
 Alternadores y marchas  
 Aluminio
 

- Fundición, laminación, extracción, y refinación de
- Comercio al por mayor de

 Angulas  
 Antenas  
 Anteojos y accesorios  
 Antigüedades  
 Anuncios luminosos  
 Aparatos científicos de precisión  
 Aparatos e instrumentos de medida y control  
 Aparatos eléctricos y electrónicos  
 Aparatos y accesorios de uso doméstico



Aparatos y artículos ortopédicos  
Arcilla, productos de  
Arena, grava y rocas (\*)  
Armas  
Aromatizantes  
Arneses eléctricos  
Arreglos florales (\*)  
Artistas, conjuntos y variedades  
Arte, objetos de  
Artesanías  
Artes gráficas (excepto editoras)  
Artículos de tlapalería  
Artículos escolares  
Artículos de vestuario  
Artículos de tocador o belleza  
Artículos de uso personal  
Artículos para deporte  
Artículos para empaque y envasado  
Artículos religiosos  
Artículos y útiles para oficina  
Artistas (incluye escultores, pintores, etc.)  
Asbesto cemento, productos de  
Ascensores  
Aserraderos (piezas de madera)  
Asfalto, productos de  
Asientos para automóviles  
Asociaciones de profesionales (excepto de servicios médicos)  
Aspiradoras  
Asilleros (excepto embarcaciones para pesca comercial)  
Ataúdes  
Automóviles, ómnibus y camiones  
▪ Fabricación y ensamble de motores y partes para  
▪ Refacciones y accesorios, comercio al por mayor de  
▪ Comercio al por mayor de  
▪ Comercio al por menor de  
Automóviles (renta)  
Autofinanciamiento  
Autotransporte de carga  
Autotransporte de materiales de construcción  
Balatas  
Baleros  
Balnearios  
Banquetes a domicilio  
Baños públicos  
Bares y discotecas  
Barnices y lacas  
Básculas

Básculas especiales para ganado (\*)  
 Baterías de cocina  
 Bebidas alcohólicas  
 Bebidas preparadas con jugo y/o crema y/o pulpa de frutas (\*)  
 Bibliotecas  
 Bicicletas  
 Billares, boliches, etc.  
 Blancos  
 Blusas  
 Bocinas (claxon)  
 Bodegas servicios de  
 Bodegas para almacenar insumos agrícolas y ganaderos (\*)  
 Bolsas
 

- De uso personal
- De plástico para empaque

 Bolsa de valores  
 Bombas  
 Bomberos  
 Bordados y deshilados  
 Brocas  
 Bufetes jurídicos  
 Bujes  
 Cabarets  
 Cable  
 Cafeterías  
 Cal  
 Calculadoras  
 Calderas  
 Calefacción, aparatos de  
 Calentadores y quemadores
 

- De gas y leña, fabricación y reparación de
- Eléctricos, fabricación y ensamble de

 Calzado  
 Caminos y puentes
 

- Servicio de administración

 Camisas  
 Camisetas  
 Campamentos para casas móviles (trailers park)  
 Candados  
 Cantinas  
 Capacitores  
 Carbón vegetal (\*)  
 Carbón mineral  
 Carpintería, productos de  
 Carrocerías y remolques  
 Carteras  
 Cartón y artículos de cartón

Cartuchos y municiones  
Casas de huéspedes  
Casimires y paños  
Caviar  
Caza  
Cementerios

- Administración de

Cemento  
Centrales camioneras  
Centros nocturnos  
Centros sociales, recreativos y deportivos

- Servicios de

Cera, productos a base de  
Cerámica y alfarería  
Cerillos  
Cerraduras  
Cerrajerías  
Cerveza, fábricas y expendios  
Cierres  
Cigarros, puros y cigarrillos  
Cimentaciones  
Cinematografía

- Aparatos cinematográficos
- Estudios cinematográficos
- Laboratorios cinematográficos
- Producción y distribución de películas
- Salas para exhibición de películas

Cinturones  
Circuitos  
Clavos  
Clínicas  
Closet  
Clubes deportivos  
Clubes sociales y casinos  
Cobijas  
Cobre  
Cocinas económicas  
Cocinas integrales  
Colchones  
Colorantes naturales para alimentos  
Colorantes sintéticos  
Combustibles líquidos y gaseosos  
Combustibles sólidos  
Compañías afianzadoras  
Computación e informática  
Computadoras y accesorios  
Comunicaciones

- Partes y refacciones para equipo de
- Concentrados, polvos, jarabes, esencias y extracto de sabores
- Concentrados para preparar refrescos
- Concreto, partes prefabricadas
- Concreto premezclado
  - Fabricación de
  - Transporte y bombeo de
- Condensadores
- Conductores eléctricos
- Conexiones
- Confección de prendas para vestir
- Confección de materiales textiles
- Construcción, materiales de
- Construcción, servicio de
- Constructoras (excepto las comprendidas en el caso de compañías de seguro)
- Contactos eléctricos
- Contaduría y auditoría
- Coque
- Corbatas
- Corcholatas
- Cordeles
- Corredores de bienes raíces
- Corsetería
- Cortinas
- Cosméticos
- Costureras y modistos
- Crédito y cobranzas
  - Servicios de investigación de
- Cribas
- Cristalería
- Cromado
- Cuadernos
- Cuchillería
- Cueros y pieles, artículos de cuero y piel
- Chapas
- Chicles (\*)
- Chumaceras
- Decoraciones
- Defensa para automóvil
- Departamentos amueblados, arrendamiento
- Deporte, equipos y utensilios
- Desechos y residuos industriales
- Deshuesadero
- Desinfección y control de plagas (excepto servicios a agricultores)
  - Urbanos, servicios de
- Detergentes
- Discos y cintas magnetofónicas

Discotecas, venta de discos y cintas magnetofónicas  
 Discotheques (salones de baile)  
 Despepite de algodón (tasa 0% según autorización anual por servicio a agricultores)  
 Diseño artístico  
 Diseño industrial  
 Diseño gráfico  
 Drenajes
 

- Urbanos, construcción de

 Ductos
 

- Construcción de

 Duelas y parquets  
 Edificación  
 Electroodos (de carbón y de grafito)  
 Elevadores  
 Embarcaciones (excepto para pesca comercial)  
 Embobinados de motores  
 Encendedores  
 Encuadernación e impresión  
 Energía eléctrica  
 Engranés  
 Enseres domésticos (eléctricos)  
 Envases y empaques  
 Equipo de accesorios dentales  
 Equipo de oficina y cálculo  
 Equipo eléctrico para ferrocarriles, embarcaciones y aeronaves  
 Equipo eléctrico de radio, comunicación y científico  
 Equipo marino  
 Equipo médico dental  
 Equipo para deportes acuáticos  
 Equipo para transportar y levantar materiales  
 Equipo y materiales para el comercio y los servicios  
 Escaleras
 

- De mano
- Mecánicas y eléctricas

 Escobas y cepillos  
 Escritorios públicos  
 Escuelas de gimnasia y artes marciales  
 Esculturas  
 Esmaltado  
 Espejos  
 Esquilmos de origen animal (\*)  
 Estacionamientos  
 Estadios deportivos  
 Estambres  
 Estatores  
 Estopa  
 Estructuras metálicas

Estudios fotográficos  
Estufas y hornos  
Explosivos y cerillos  
Extinguidores  
Faldas  
Faros y luces  
Ferreterías  
Fibra de coco (\*)  
Fibra de vidrio, productos de  
Fibras blandas (algodón, sintéticas, etc.)  
Fibras químicas  
Fierro y acero

- Artículos metálicos
- Láminas

Fundición y laminado  
Fianzas, compañías de  
Filtros  
Flechas para automóviles  
Florerías (por la enajenación de arreglos florales)  
Flores artificiales  
Focos, tubos y bombillas  
Fotocopiado  
Fotgrabado  
Fotografía

- Aparatos fotográficos
- Estudios fotográficos

Frenos  
Fuegos artificiales  
Fumigación y desinfección

- Urbana, servicio de

Fundición y moldeo  
Funerales (incluye capillas de velación)  
Fusibles eléctricos  
Galvanoplastia (niquelado, cromado, plateado, galvanizado, etc.)  
Gas combustible, suministro  
Gases industriales  
Gasolina  
Gasolineras (\*)  
Gatos portátiles (para automóvil)  
Generadores (industriales y automotrices)  
Gimnasios  
Grasas no comestibles

- Aceites esenciales
- Aceites y grasas animales

Grasas para calzado  
Grasas y aceites lubricantes  
Grúas

- Servicio de Guarderías
- Servicio de Guantes
- Guata
- Helipuertos
- Herramientas
- Herrería
- Hierro
- Hilados, tejidos, acabados y otros
- Hilos
- Hojalata
- Hormas y tacones
- Hospitales, clínicas y sanatorios, sin venta de medicamento
- Hospitalización
- Hoteles y moteles
- Hule natural y sintético, artefactos de hule
- Imanes y electroimanes
- Impermeabilizantes
- Imprenta, litografía y encuadernación
- Informática, análisis de sistemas y procesamiento en
- Ingeniería y arquitectura
  - Servicio de Inhumaciones
  - Servicio de Insecticidas y plaguicidas, para uso no agrícola
  - Insecticidas y plaguicidas, para uso doméstico
- Instalaciones
  - De estructuras metálicas
  - De estructuras de concreto
  - Eléctricas e hidráulicas
  - De telecomunicaciones
  - Especiales (de aire acondicionado, refrigeración, electromecánica, etc.)
  - De señalamientos y protecciones
- Instrumento médico y de cirugía
- Instrumento de precisión
- Instrumentos musicales, accesorios y partes
- Instrumentos ópticos (incluye sus partes)
- Interfonos
- Intermediarios de comercio
- Jabón medicinal y shampoo para perros (\*)
- Jabones y detergentes
- Jarabes y concentrados
- Jardinería doméstica
- Juegos metálicos y mecánicos
- Jugos y néctares (\*)
- Juguetería

Laboratorios de análisis clínicos  
 Lacas  
 Ladrillos, tabiques y tejas  
 Láminas  
 Lámparas  
 Lápidas mortuorias  
 Lavado de automóviles  
 Lavadoras y secadoras  
 Lavanderías y tintorerías  
 Lentes  
 Licuados  
 Limpieza  
 Línea blanca. Muebles  
 Loncherías  
 Loza y alfarería  
 Llantas y cámaras  
 Llaves  
 Madera
 

- Muebles de madera
- Artefactos de madera (\*)
- Tablones de madera (\*)

 Maquinados  
 Maquinaria para la utilización de la energía eléctrica  
 Maquinaria y equipo para fines específicos  
 Maquinaria y equipo para la industria alimentaria y de bebidas  
 Maquinaria y equipo para las industrias extractivas y de la construcción  
 Maquinaria y equipo para madera y metales  
 Maquinaria y equipo para usos generales  
 Máquinas de coser y tejer  
 Máquinas de escribir  
 Máquinas de oficina y cálculo  
 Marcos  
 Mármol y otras piedras  
 Masajista  
 Material escolar  
 Material fotográfico y cinematográfico  
 Materiales aislantes  
 Materiales de construcción (\*)  
 Materiales de curación  
 Materiales de demolición  
 Materiales de desecho (metal, trapo, madera, etc.)  
 Materiales metálicos para la construcción  
 Materiales y accesorios eléctricos  
 Medias y calcetines  
 Mercadotecnia
 

- Servicio de



Mercerías  
Metal estructurado  
Metal, productos de  
Metales finos, manufacturas de metal  
Metales no ferrosos  
Microencapsulados  
Minerales  
Minería

- Minas metálicas
- Minas no metálicas
- Molienda de minerales
- Plantas minero metalúrgicas

Misceláneas  
Moldes  
Molinillos especieros (\*)  
Molinos para pastura y granos de uso agrícola (\*)  
Montepíos  
Motocicletas  
Motores (incluye partes y piezas)  
Movimientos de tierras  
Mudanzas

- Servicio de

Muebles y enseres para casa-habitación  
Muebles y equipo para oficina  
Muebles y útiles para comercio e industria  
Muebles usados (\*)  
Muelles  
Municiones y cartuchos  
Museos

- Servicio de

Neverías y refresquerías  
Niquelados, artículos  
Notarios

- Servicio de

Noticias, agencias de  
Objetos de arte  
Oficina, muebles y artículos para  
Óptica, artículos de  
Ortopedia, aparatos y artículos para  
Pantalones  
Panteones

- Servicio de administración de

Pañales desechables  
Pañuelos  
Papel y artículos de papel  
Papelerías  
Paquetería

Paraguas y sombrillas  
Parque y cartuchos para armas de fuego  
Partes y piezas metálicas para maquinaria y equipo  
Partes y piezas para muebles  
Patentes y marcas

- Servicio de investigación de

Pavimentación  
Pegamentos  
Películas, alquiler y enajenación  
Películas, producción y distribución (\*)  
Peluquerías y salones de belleza  
Perfiles  
Perfumes, cosméticos y otros productos de tocador  
Persianas  
Petróleo  
Petroquímica  
Piel y cueros, artículos de  
Pilas eléctricas  
Pintura (en obras de construcción)  
Pinturas, barnices y tintas  
Pipas y boquillas  
Pisos  
Planchas  
Plantas industriales, construcción de  
Plásticos y artículos de plástico  
Poleas  
Polietileno y artículos de polietileno  
Portafolios  
Porteros eléctricos  
Pozos de petróleo y gas

- Perforación de

Predicción del futuro

- Servicio de

Prendas de vestir  
Productos de tocador  
Productos metálicos  
Productos químico industriales  
Prostíbulos  
Publicidad (incluye actividades conexas)  
Puertos marítimos, administración  
Pulque  
Químicos, productos básicos  
Químicos, productos no básicos  
Radiadores  
Radiodifusión, producción de programas  
Radiodifusoras  
Radios

- Aparatos de
- Refacciones para
- Alquiler de

Rastros y cazas de matanza. (tasa del 0% según autorización anual, por servicio a ganaderos y avicultores)

Rectificación de motores

Redes y paños para pesca (\*)

Refacciones y accesorios para camiones y automóviles

Refacciones y accesorios para maquinaria y equipo en general

Refacciones y accesorios para maquinaria y equipo agrícola, ganadero y de pesca (\*)

Refacciones y accesorios para televisores, radios y reproductores de sonido

Refacciones y partes para equipo de comunicaciones

Refrescos en envases de todas clases (\*)

Refrigeración

Refrigeradores

Relojerías

Relojes

Remolques y semiremolques

Reparación

- De automóviles y sus partes
- De artículos y aparatos para el hogar
- De motocicletas y bicicletas
- De calzado
- De maquinaria y equipo

Representaciones mercantiles (intermediarios de comercio)

Resinas y plastificantes

Restaurantes, bares y centros nocturnos

Revelado de fotografías y películas

Ropa en general

Saborizantes

Salas de baile

Salmón ahumado

Salones de belleza y peluquería

Salones para fiestas y convenciones, alquiler

Sanitarios públicos

Sanitarios y azulejos

Sastres

Seguridad

- Servicio de

Sellos

Servicio de aseo

Servicio de almacenamiento y refrigeración

Servicio de autotransporte de carga

Servicio de báscula

Servicio de enseñanza sin reconocimiento de validez oficial (\*)

Servicio de fotocopiado

Servicio de garantía contra riesgo de mercancías (\*)

Servicio de grúa para vehículos  
 Servicio de protección y custodia  
 Servicio de telecomunicaciones  
 Servicio de refrigeración  
 Servicio de reparación e instalaciones en casa habitación (\*)  
 Servicio de reparación y mantenimiento  
 Servicio de tintorería y lavandería  
 Servicios financieros no bancarios  
 Servicios inmobiliarios  
 Servicios prestados a las empresas  
 Servicios profesionales en general  
 Servicios remunerados de centros recreativos y deportivos  
 Servicios telefónicos  
 Shampoo  
 Sidra  
 Soldadura  
 Solventes y removedores  
 Sombreros (\*)  
 Suéteres  
 Sustancias químicas  
 Tabaco  
 Tabiques y tejas  
 Tacones  
 Talleres de reparación y mantenimiento  
 Tanques de gas domésticos  
 Tanques metálicos  
 Tapetes  
 Tapicería  
 Tarjetas de crédito
 

- Fabricación de

 Tarjetas y formas contables  
 Tejidos y acabados  
 Telas, hilados y tejidos  
 Teléfonos
 

- Servicio de
- Fabricación de
- Obras de construcción para

 Televisión, producción de programas  
 Televisoras  
 Televisores
 

- Comercio y alquiler de

 Tenis, zapatos  
 Terminales de autobuses  
 Textiles  
 Tiendas de campaña y toldos  
 Tiendas de departamentos especializados  
 Tinacos

Tintas  
 Tintorerías y lavanderías  
 Tlapalerías  
 Tornillos  
 Tractores no agrícolas, tipo quinta rueda  
 Trailer park (campamentos para casas móviles)  
 Trajes  
 Trajes de baño  
 Transformadores  
 Transportes en general
 

- Agencias de mudanzas
- Autotransporte de carga
- Servicio de grúa para vehículos
- Remolque marítimo

 Transporte fluvial y lacustre  
 Transporte terrestre, alquiler de equipos  
 Triplay  
 Troquelados y esmaltados, productos  
 Troqueles  
 Truzas  
 Tubos y postes  
 Turismo
 

- Agencias de
- Guías de

 Uniformes  
 Uranio  
 Utensilios agrícolas  
 Útiles escolares y de oficina  
 Valuadores  
 Válvulas metálicas  
 Vehículos de tracción animal  
 Velas y veladoras  
 Vestidos  
 Vestiduras para automóviles  
 Vestuario, artículos de  
 Vidrio
 

- Vidrio plano
- Artículos de vidrio

 Vinos, aguardientes y bebidas alcohólicas  
 Yeso  
 Zapaterías, fabricación y comercio de  
 Zapatos  
 Zoológicos
 

- Servicio de

(\*) Criterios de la autoridad fiscal.