



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO.**

FACULTAD DE DERECHO.

TESIS QUE PRESENTA:

C. CORNEJO PÉREZ MÓNICA JANET.

PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO.

ASESOR:

DRA.MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

México, Distrito Federal, a 03 de abril de 2008.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS.

A mis abuelos: Candelaria y David.

A mis tíos que han sido como mis hermanos y siempre me han brindado su amor, paciencia e infinito apoyo: Patricia, Carmen, David, Ricardo, Liliana, Claudia, Elizabeth, Leticia y Luis.

A mis primos:
Sofía, Antonio, Andrea, Ramón, Alejandro, Pénélope, Wendy y Maryfer, con la firme creencia de que lograrán cada uno de sus propósitos para llegar a ser grandes profesionistas y personas.

A mis hermanas: Saríah y Gabriela.

A mis tías: Nila y Adela.

A mi Asesora:
Dra. Margarita Palomino Guerrero,
por haber dedicado su valioso tiempo para realización de esta tesis. Gracias.

A mis amigos, que hicieron de mi estancia en la Universidad una experiencia maravillosa.

**LA FIGURA DE LA DEVOLUCION DEL IVA A EXTRANJEROS: UNA
PROPUESTA PARA SU DEBIDA INSTRUMENTACION.
INDICE.**

INTRODUCCIÓN.	3
I. FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO.	
1.1. La Potestad Tributaria	6
1.2. Fuentes de Ingresos del Estado	13
1.2.1. Fuentes de Ingresos no Fiscales	17
1.2.2. Fuentes de Ingresos Fiscales	20
1.3. Las Contribuciones como Fuentes de Ingresos del Estado	21
1.3.1. Derechos	25
1.3.2. Contribución de Mejoras	27
1.3.3. Aportaciones de Seguridad Social	29
1.3.4. Impuestos	31
1.3.4.1. Clasificación de los Impuestos	34
1.3.4.1.1. Impuestos Directos	37
1.3.4.1.2. Impuestos Indirectos	40
1.3.4.1.3. Impuestos Federales	41
II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	
2.1. Origen del IVA	46
2.1.1. Incorporación del IVA en México	48
2.2. El IVA como Impuesto Indirecto	52
2.3. Elementos del IVA	54
2.3.1. Sujetos	55
2.3.2. Objeto	56
2.3.3. Base	60
2.3.4. Tasas	62
2.3.5. Épocas de pago	70
2.4. La figura del Traslado en el IVA	72
2.5. El IVA y el Acreditamiento	76
2.6. La Exención en IVA	81
III. LA FIGURA DE LA DEVOLUCIÓN EN IVA.	
3.1. Concepto de Devolución	84
3.1.1. Devolución de Pago de lo Indebido	88
3.1.2. Devolución por Saldo a Favor	91
3.1.3. La Relación Jurídico-Tributaria en el IVA	94
3.1.3.1. Sujeto Activo	96
3.1.3.2. Sujeto Pasivo	98
3.1.3.2.1. Sujeto Pasivo Material	100
3.1.3.2.2. Sujeto Pasivo Formal	102

IV. LA DEVOLUCION DEL IVA A EXTRANJEROS.	
4.1. Antecedente de la Iniciativa del Senado para Incorporar la Figura de la Devolución a Extranjeros	106
4.2. Derogación del Artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	117
4.3. Artículo 31 de la Ley del IVA y la Devolución de IVA a Extranjeros	118
4.3.1. Vigencia del Art. 31 de la Ley del IVA	123
4.3.2. Procedimiento para la Devolución	126
4.3.2.1. Requisitos que deben cumplir los Extranjeros para la Devolución	134
4.3.3. Viabilidad de la Devolución del IVA a Extranjeros en México	137
4.3.3.1. Impacto en la Recaudación Fiscal	139
4.4. La Devolución del IVA a Extranjeros en Estados Unidos	141
4.5. La Devolución del IVA a Extranjeros en la Unión Europea	149
4.6. Aciertos y Desaciertos del Art. 31 de la Ley del IVA en México	157
4.6.1. Propuesta para una Correcta Instrumentación de la Devolución del IVA a Extranjeros en México	160
CONCLUSIONES	163
BIBLIOGRAFÍA	168

INTRODUCCION.

A lo largo del presente trabajo se abordará la forma en que funciona el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en México, partiendo desde luego, de su origen histórico su adopción en México, su entrada en vigor y su evolución hasta llegar a la forma en que aplica hoy en día.

Para poder llegar hasta el Impuesto al Valor Agregado, tema de esta tesis fue necesario retomar temas considerados como básicos no sólo por lo que concierne al Derecho Fiscal sino al Derecho en general como lo es la Potestad Tributaria, las Fuentes de Ingresos del Estado, las Contribuciones y por supuesto los Impuestos y sus diversas clasificaciones, todo esto con la finalidad de poder introducirnos de la manera más explicativa posible al Impuesto al Valor Agregado.

Todo esto fue necesario por la dificultad que tiene en particular el IVA por que desde un punto de vista general se puede decir que *solo es el impuesto que grava el consumo*, pero tal parece que pocos ven la repercusión real que tiene dentro de todo el mecanismo de producción y el impacto en la economía no sólo a nivel país sino de carácter mundial y decimos que la tiene de esta última forma por que de no ser así no se hubiera adoptado prácticamente a nivel mundial y podemos afirmar que en manera similar una de otra.

Así mismo dentro del capítulo uno abordamos un punto vital que al momento de planear una reforma a los impuestos o bien idear uno nuevo se debe tomar en cuenta, esto es, los principios de equidad y proporcionalidad ya que de no ser así corremos el riesgo de que al momento que entre en vigor dicha reforma no cumpla los objetivos para la cual fue planeada, es decir, lograr la redistribución de la riqueza.

Dentro del capítulo dos nos enfocamos principalmente a manejar lo que debemos conocer sobre el IVA, esto es, desde su origen histórico, el como lo adoptamos en México y sobre todo sus características principales que lo diferencian de manera peculiar de los demás impuestos y como podremos darnos cuenta en la lectura de la tesis es un impuesto que bien puede aprovecharse y dirigirse a diferentes fines y que puede representar un gran avance en materia fiscal pero que por el desconocimiento del su mecanismo, los propios legisladores son los que han limitado la evolución y su aplicación.

En cuanto hace al capítulo II nos enfocamos en dar un panorama más amplio sobre el origen del Impuesto al Valor Agregado, ya que en todo estudio siempre es necesario partir del origen para con posterioridad saber y entender las posibles consecuencias que tenga una reforma, en el caso particular del IVA se trata de un impuesto de suma utilidad, practicidad y múltiples direcciones por lo que debemos conocer las particularidades como lo es la exención, el traslado y acreditamiento y en el caso particular la devolución.

En lo que respecta al Capítulo tres desarrollamos todo lo concerniente a la Devolución del IVA, esto es necesario hacerlo para comprender la posible repercusión de la devolución del IVA a Turistas Extranjeros, porque si bien cualquiera entendería que sólo basta con pedir la devolución para efectuarla, es menester saber como se manejan todas las posibilidades en México como lo es la devolución de saldo a favor, de pago de los indebido y obviamente comprender la interacción de los sujetos que intervienen en dicho impuesto.

Finalmente el capítulo cuatro comprende la parte medular de la presente tesis ya que es en este en donde se abordan los antecedentes directos de la reforma al artículo 31 de la Ley de la Materia, todas las reformas a este artículo. Asimismo se hace un estudio con la información que hasta el momento esta disponible para saber como va a funcionar la Devolución del IVA a los turistas extranjeros.

Lo anteriormente expuesto nos permite afirmar que la reforma que es tema de estudio en la presente tesis realmente no tendrá repercusiones trascendentes o siquiera significantes, esto por la falta de interés que hasta el momento han mostrado las Autoridades Hacendarias, ya que a más de un año de la entrada en vigor sólo se dieron a conocer los nombres de las empresas ganadoras de la licitación para la administración de la devolución del IVA a turistas extranjeros pero no se especifica como va a ser el funcionamiento.

CAPITULO I. FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO.

El Estado como ente de creación social se encarga de organizar y dirigir a un grupo de personas que han cedido parte de sus derechos para formar un sistema encauzado al bienestar y el orden común. Para alcanzar los fines que lleven al grupo de gobernados a mantener y vivir dentro de un orden y bienestar optimo, el Estado debe buscar la forma de allegarse de recursos materiales así como de los elementos de carácter jurídico para poder llevarlo a cabo de la mejor manera sin transgredir los derechos de sus gobernados y estableciéndoles obligaciones que sean lo mas justas y equitativas en la medida de lo posible.

En este orden de ideas es necesario conocer cual es el sistema, forma o facultad por la cual el Estado tiene la "libertad" de imponer contribuciones que van a ser destinadas al gasto publico.

1.1. La Potestad Tributaria.

Como sistema de organización social el Estado necesita recursos para poder llevar a cabo sus fines, es esto lo que impulsa a establecer mecanismos de recaudación a través de sus atribuciones conferidas por las leyes. Es aquí donde entra el tema de Potestad Tributaria también llamada por diversos doctrinarios Poder Tributario o Poder Fiscal.

Con el fin de comprender con certeza de que se trata a continuación se darán diversas definiciones.

Para el Maestro Delgadillo Gutiérrez la Potestad Tributaria es: "...facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones en una ley, que vinculara individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria"¹

¹ Delgadillo Gutiérrez, Luís Humberto., *Principios de Derecho Tributario.*, Ed. PAC. México, 1985.p.34

En el anterior concepto se observa que el Estado ejerce su poder sobre los gobernados a través del Congreso de la Unión para establecer contribuciones y plasmarlas dentro del marco de la ley.

Este concepto no es muy claro en cuanto a que no establece quien ejercerá este Poder, es decir, no se menciona que es facultad expresa del Poder Legislativo.

Sánchez Gómez refiere: "La potestad tributaria del Estado es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto publico y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico."²

Estableciendo un punto de comparación entre las tres definiciones antes citadas, esta ultima es la mas completa ya que indica donde esta establecida la potestad tributaria, el destino de las contribuciones así como los principios que deben regir esta facultad y en general a la materia fiscal.

En base a las anteriores citas se puede entender por Potestad Tributaria aquella facultad que tiene el Estado a través del Poder Legislativo (interrelacionado en sus tres niveles de gobierno) para imponer de manera equitativa y proporcional, contribuciones para sufragar el gasto público.

De lo anterior es importante desprender que: "El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente puede ejercer el medio de control constitucional, el amparo, y dejar de esta manera, sin eficacia un tributo nacido contra el orden marcado por la ley suprema"³

En este orden de ideas ,el legislador al establecer una contribución debe tener sumo cuidado de respetar las garantías del contribuyente ya que de no hacerlo puede ir en detrimento de la hacienda pública lo que afectaría de

² Sánchez Gómez, Narciso., *Derecho Fiscal Mexicano.*, 2ª ed. Ed. Porrúa. México , 2001.p.92

³ Delgadillo Gutiérrez , Luis Humberto., op.cit.p.40

manera significativa las tareas del Estado y no permitiría cubrir de forma eficiente el gasto público. Así bajo este contexto podemos referir la siguiente tesis que retoma el principio de la equidad tributaria mismo que esta estrechamente vinculada con la potestad tributaria.

Registro No. 181136

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*
XX, Julio de 2004

Página: 194

Tesis: 1a. LXXX/2004

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. ES APLICABLE A LAS OBLIGACIONES MATERIALMENTE RECAUDATORIAS, VINCULADAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA, COMO SON LAS QUE FORMAN PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE AUTODETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la tesis P. XI/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001, página 9, de rubro: "PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.", que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, a todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nacen como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares. Entre dichas relaciones figura la obligación de presentar declaración anual, misma que no puede desligarse de las cuestiones materialmente recaudatorias, pues es a través de la citada obligación que se manifiesta la situación fiscal del contribuyente, considerándose que dicha obligación de formular declaración, como parte de un procedimiento de autodeterminación de la obligación fiscal, se enmarca en el ámbito de la potestad recaudatoria que regula las relaciones que surgen entre la autoridad fiscal y los causantes, motivo por el cual se trata de una obligación que igualmente acepta ser analizada desde la garantía constitucional de equidad.

Amparo en revisión 2598/2003. Rodrigo Cortés Domínguez Toledano. 18 de febrero de 2004. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Esta tesis enmarca algo de suma importancia que es la obligación que nace al establecer la relación autoridad fiscal-contribuyente que no solo se limita

a establecer contribuciones y pagarlas sino también a presentar una declaración anual ya sea para hacer efectivo el pago de las obligaciones o como mera información a la autoridad.

A partir del referido es prudente señalar que hay dos tipos de poder tributario:

1)"El *originario* cuando nace originalmente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario.

2) El *delegado*, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez por otra entidad que tiene poder originario"⁴

Por otro lado dentro de la Potestad Tributaria existen algunas limitantes como es entre la potestad federal ,local y municipal .Dentro de este rubro cabe señalar lo que esta reservado de manera exclusiva a la federación para establecer las contribuciones pertinentes dentro de algunos bienes y servicios, se contempla en el artículo 73 fr.XXIX , a la letra dice:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

⁴ De la Garza, Sergio Francisco., op.cit. p.197

- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Con esta fracción se da la libertad a la federación de establecer las contribuciones de manera exclusiva a los rubros contenidos, así pues que las legislaturas locales no podrán tener imposiciones tributarias sobre lo ya expuesto con lo que deja de lado la concurrencia en este aspecto.

En este tema cabe destacar lo que dice el artículo 124 constitucional que a la letra dice:

Artículo 124. *Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.*

Con lo anterior se desprende la idea que cuando en las leyes reglamentarias de la Carta Magna no expresen las facultades para funcionarios o dependencias de carácter federal se entenderá que son competencia para las Entidades Federativas

Dentro de este rubro existe una tesis aislada en donde destaca el tema de la potestad tributaria local que a la letra dice:

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XII, Octubre de 2000*

Página: 359

Tesis: 2a. CXXV/2000

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

**POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. SE ENCUENTRA LIMITADA POR EL
ARTÍCULO 121, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA**

REPÚBLICA, EN TANTO QUE EL ÓRGANO LEGISLATIVO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS NO PUEDE ESTABLECER CONTRIBUCIONES QUE GRAVEN ACTOS O HECHOS JURÍDICOS QUE SE VERIFIQUEN FUERA DE SU TERRITORIO.

La fracción I del artículo 121 de la Constitución General de la República establece que las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él. De esa forma se recoge el principio de territorialidad, conforme al cual las leyes de un Estado sólo pueden obligar a quienes realicen actos jurídicos en su territorio, pero no afectan a quienes los efectúen fuera de éste, principio que aplicado al campo impositivo implica que el poder tributario de cada Estado de la Federación, debe limitarse a gravar los actos o hechos jurídicos que se verifiquen en su territorio, al tenor de su respectivo orden jurídico. De esto se sigue que si bien las entidades federativas al establecer un impuesto tienen amplia libertad para fijar el hecho imponible y el criterio de vinculación tributaria que dé nacimiento a la obligación correspondiente, al hacerlo deben tener en consideración el límite espacial de validez al que constitucionalmente están restringidos, para lo cual deben tomar en cuenta que aun cuando algunos de tales hechos permiten la utilización de dos o más criterios de vinculación tributaria, como son el domicilio, la ubicación de la fuente de riqueza o el lugar de consumo, el respectivo hecho o acto jurídico gravado deberá desarrollarse dentro de su territorio, lo que además evita que tributos de diversas entidades federativas graven simultáneamente dos o más veces la misma manifestación de riqueza.

Amparo en revisión 1789/99. Operadora de Centros Comerciales Opción, S.A. de C.V. 11 de agosto del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Juan José Rosales Sánchez.

En cuanto a la Hacienda Municipal "la carencia del Poder Tributario limita el fortalecimiento del Municipio, impidiéndole llevar a cabo un régimen hacendario decoroso, ya que en materia financiera queda supeditado a las contribuciones que las legislaturas señalan, y las participaciones que con base en la reforma que en 1932 se hizo a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional le sean asignadas, también por las legislaturas locales"⁵

Es por esta razón que la gran mayoría de los municipios mantienen de manera precaria y de forma insuficiente y deficiente su hacienda.

Debido a los problemas que se originaban en "materia de potestad tributaria y competencia tributaria entre federación, estados y municipios, a fin de fortalecer el pacto federal, se realizaron tres convenciones nacionales fiscales estatales y federales, siempre procurando la coordinación entre la federación y las entidades federativas en materia fiscal. En la actualidad esta actividad tiene

⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto., op.cit. p.44

su base en la Ley de Coordinación Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de Diciembre de 1978, en la cual se pretende:

- a) Coordinar el sistema fiscal de la Federación, Estados y Municipios;
- b) Organizar el Fondo General de Participaciones;
- c) Fijar las participaciones a las entidades federativas;
- d) Regular la forma de colaboración administrativa; y
- e) Establecer organismos para el manejo de la coordinación.⁶

Dentro del tema de coordinación fiscal y la Ley de Coordinación Fiscal la Corte se ha pronunciado de la siguiente manera:

Registro No. 920394

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice (actualización 2001)

Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN

Página: 79

Tesis: 48

Jurisprudencia

Materia(s):

**COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS.
EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL
SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA
LOCAL.-**

Quando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imposables que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de

⁶ Ibidem p. 45

fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."

Esta tesis se refiere a que en caso que una Entidad Federativa decida adherirse al Sistema de Coordinación Fiscal de cierta manera esta renunciando a su facultad de imponer contribuciones (a través del Congreso Local) , pero por otra parte esta participando de una manera omisiva ya que recibe ingresos a través de las participaciones que le correspondan .

Así pues en cuanto a la importancia que tiene la potestad tributaria dentro de nuestro sistema jurídico-tributario, es necesario señalar que se trata de un poder vital del Estado para ejercer sus funciones en materia de la hacienda pública ya que es a través de el que se limitan funciones de carácter federal, local y en menor medida municipal.

Finalmente podemos concluir que la potestad tributaria es el poder que reside primordialmente en el poder legislativo federal y este a su vez concede intervención a las legislaturas locales y en recaudación a las entidades federativas con el fin de descentralizar algunas de sus funciones y tener un mayor control sobre los entes a los que corresponde el pago de los impuestos, para así darles el destino que se estime necesario.

1.2. Fuentes de Ingresos del Estado.

Es necesario analizar las diversas fuentes de ingreso que obtiene le Estado para saber su naturaleza y de que manera se obtienen.

La doctrina maneja el concepto de Ingreso publico aunque Ponce Gómez introduce de manera muy acertada el concepto de Actividad Financiera del Estado que es: "la función que este desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los

servicios públicos correspondientes. Asimismo, esta actividad se desenvuelve dentro de la administración pública y tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades colectivas"⁷

Por otra parte creemos que es conveniente dar algunos conceptos de diversos autores.

Sánchez Hernández sostiene que Ingreso Público es "todo bien susceptible de apreciación en dinero, que el Estado obtiene con base en la ley.

a) Su fuente puede ser de la explotación de los bienes patrimoniales del Estado o por cualquier otra causa señalada en las disposiciones legales, dentro de las cuales destacan las contribuciones que obtiene de los gobernados.

b) El apoyo legal de la percepción de esos ingresos está expresamente regulado en la Ley de Ingresos.

c) La finalidad de los ingresos obtenidos, es el cumplimiento de las atribuciones del Estado principalmente la satisfacción de las necesidades colectivas, todo lo cual se contiene en el Presupuesto de Egresos"⁸

En el anterior concepto se dan dos elementos de suma importancia ya que señalan las dos principales leyes en donde se regulan la recaudación y destino de los ingresos públicos que es la Ley de Ingresos de la Federación y de le Presupuesto de Egresos.

Ordenamientos que proporcionan al gobernado certeza jurídica por que dan información del destino de las contribuciones lo cual genera confianza del contribuyente hacia las autoridades recaudadoras.

Ponce Gómez parte de la idea, que los ingresos de Estado dan como nacimiento a una nueva ciencia que es la de las Finanzas Públicas la cual explica dando cita a Mayolo Sánchez Hernández que la define como: "...aquella que se ocupa de la actividad que realiza el Poder Público , tendiente a la obtención , administración , y fomento y aplicación de los recursos públicos , para cuyo efecto deben considerarse los fenómenos económicos , políticos ,

⁷ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo., Derecho Fiscal., Ed. Banca y Comercio, México 2001 p. 14.

⁸ Sánchez Hernández Mayolo., Derecho Tributario., 2da ed. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor., México, 1999. p. 157

jurídicos y sociológicos existentes que guarden relación con tal actividad."⁹

Para Ortega Maldonado los Ingresos Públicos son "toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es satisfacer necesidades sociales. Existen tres puntos que caracterizan a los ingresos públicos:

- a) Se constituyen casi siempre de una cantidad dineraria, aunque pueden hacerse efectivos en especie.
- b) Son percibidos por un ente público.
- c) Su finalidad es satisfacer necesidades sociales."¹⁰

Los ingresos del Estado pueden clasificarse de la siguiente manera:

- a) Ordinarios y Extraordinarios
- b) Federales, Estatales y Municipales.
- c) Originarios y Derivados, y;
- d) Tributarios y no Tributarios.

Los ingresos ordinarios son "aquellos que percibe el Estado regularmente en cada ejercicio fiscal y que en un presupuesto bien establecido deben ser los suficientes para cubrir en su totalidad los gastos públicos ordinarios"¹¹

En tanto que los ingresos extraordinarios "son aquellos que el Estado percibe en situaciones excepcionales y se utilizan para hacer frente a las necesidades imprevistas como terremotos, plagas, epidemias .etc. El origen de estos ingresos es transitorio y contingente; por ejemplo, la Ley de Ingresos Federales de 1986."¹²

En cuanto a los ingresos Federales, Estatales y Municipales se justifica esta clasificación de acuerdo con las leyes, es decir, estas indican que los ingresos tienen derecho a percibir cada nivel de gobierno. Por ejemplo: la Federación percibe el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Agregado, Impuesto al Activo, etc.; las Entidades Federativas, al comercio, etc; ingresos municipales: impuesto predial, impuesto sobre adquisición de inmuebles, impuesto, sobre

⁹ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo., op.cit. p.16

¹⁰ Ortega Maldonado , Juan Manuel., Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano., Ed.Porrúa , México , 2004,p. 33

¹¹ Sánchez Hernández Mayolo.,op.cit.p.158

¹² Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo., op.cit. p18

nominas, etc.

"Los ingresos Originarios también llamados patrimoniales, son aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio de Estado, Como consecuencia de su explotación directa o indirecta"¹³

En tanto que los derivados son "aquellos que percibe el Estado de patrimonios ajenos a los de el, dentro de los que principalmente esta el de los particulares y los obtiene como una consecuencia de la imposición unilateral o activa de su soberanía fiscal."¹⁴

Dentro de toda esta clasificación la más importante es la que corresponde a la de los ingresos Tributarios y no Tributarios o bien Fiscales y no Fiscales, para efectos de la presente tesis se utilizará la segunda denominación.

Los ingresos Fiscales comprenden los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones especiales, que más adelante desarrollaremos.

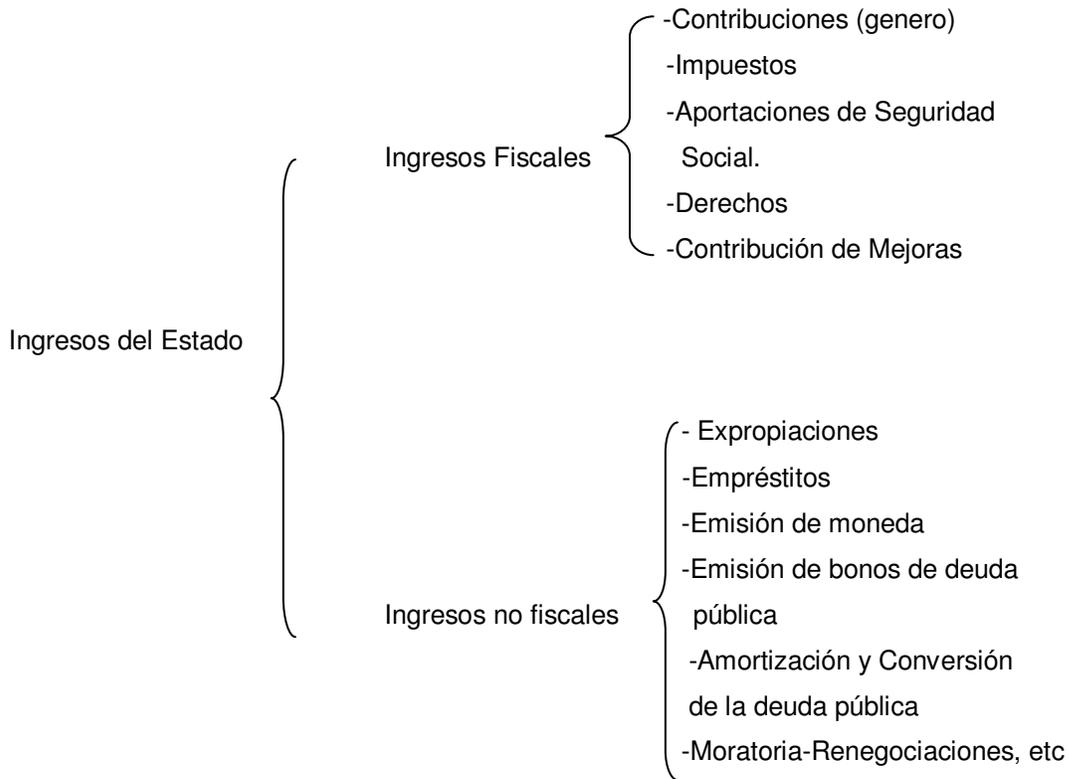
En tanto que los ingresos no Fiscales (también llamados ingresos financieros)"son todos los demás ingresos públicos derivados de un acto de Derecho Publico o un acto de Derecho Privado. Ejemplos: empréstitos, emisión de monedas, emisión de bonos de venta pública, devoluciones, etc)."¹⁵

A continuación presentamos un cuadro sinóptico de la clasificación de los ingresos del Estado:

¹³ Sánchez Hernández Mayolo.,op.cit.p.159

¹⁴ ídem

¹⁵ Ponce Gómez , Francisco y Ponce Castillo , Rodolfo.,op.cit.19



1.2.1. Fuentes de Ingresos no Fiscales.

Además de los conceptos antes citados es conveniente referir uno más observando que los tres autores Ponce Gómez, Ponce Castillo, junto con Sánchez Hernández coinciden en su definición.

Sánchez Hernández opina que: "Dentro de los ingresos no tributarios, quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, ya sea que se deriven de un acto de utilidad pública, un acto de derecho publico o un acto de derecho privado."¹⁶

Dentro de los ingresos no fiscales se encuentran los siguientes:

a) Empréstitos.- Son aquellos prestamos concedidos de un país a otro o bien de una institución de carácter internacional como puede ser el Banco

¹⁶ Sánchez Hernández Mayolo.,op.cit.p.159

Mundial, el Fondo Monetario Internacional, etc. Estos préstamos pueden ser “libres” o “atados”, los primeros son aquellos que no tienen condición, es decir, que no condicionan en que tienen que invertirlo.

Los “atados” están condicionados para invertir en algo específico, el Estado receptor los tiene que canalizar forzosamente a lo acordado.

b) Emisión de moneda.- Representa un ingreso por que al tener mayor circulante podemos hacer un mayor intercambio de divisas y fortalece las reservas internacionales.

c) Emisión de bonos de deuda pública.- Es ingreso porque el Estado a través de los Cetes, Bondes, etc, adquiere recursos, claro, que después tiene que pagarlos con intereses pero de momento puede canalizar los recursos a los que es necesario.

d) Amortización y Conversión de deuda pública.- La primera es un ingreso porque el Estado se ha liberado de una deuda en los términos convenidos y por lo tanto sin cargos moratorios; la segunda implica una negociación del pago de la deuda por lo que el Estado puede aprovechar los recursos o simplemente tener un margen de tiempo más amplio.

e) Moratoria-Renegociaciones.- Es un ingresos por que se otorga en plazo mayor para el pago y canalizar el dinero a otro fin.

f) Devaluaciones.- Se devaluación la moneda principalmente para atraer inversión extranjera por que los productos, cosas, bienes, etc, en comparación con moneda extranjera son más baratos. El inconveniente es para la población por que disminuye su poder adquisitivo.

g) Revaluaciones.- “La revaluación se origina por el aumento de reservas disponibles debido al incremento en las ventas por concepto de exportaciones y de divisas por concepto de turismo. La revaluación es una magnifica fuente de ingresos para el Estado, dado que con ella se aumenta el crédito publico y la capacidad de endeudamiento y genera altos márgenes de utilidad en los intercambios monetarios.”¹⁷

h) Expropiación.- “Es un procedimiento administrativo en virtud del cual

¹⁷ Ponce Gómez , Francisco y Ponce Castillo , Rodolfo.,op.cit.21

el estado adquiere la propiedad de bienes de particulares por razones de utilidad pública y mediante indemnización , según lo dispone el párrafo segundo del artículo 27 constitucional , son objeto de la expropiación , tanto los bienes inmuebles como los muebles. Destacan como sus elementos más importantes: la calificación de las causas de utilidad pública, la declaratoria de utilidad pública y el pago de la indemnización”¹⁸

i) Nacionalizaciones.- “Generan ingresos al Estado cuando se crean nuevas empresas públicas por cuyos servicios los contribuyentes deben pagar, un ejemplo es la Comisión Federal de Electricidad.”¹⁹

Emilio Chuayffet nos proporciona otro concepto sobre la nacionalización, explica: “Es un procedimiento de derecho público, en virtud del cual un cierto tipo de bienes pasa a la propiedad de la nación. En México el único ejemplo que nos ofrece esta figura corresponde a la operada sobre los bienes del clero. La vigente Ley de Nacionalización de Bienes reglamentaria de la fr.II del artículo 27 de la Constitución data de 1940 y establece esta vía, sentando además que procede sin indemnización alguna”²⁰

Las actividades anteriormente explicadas formar parte de las facultades y/o tareas que debe llevar a cabo el Estado y como consecuencia conllevan un ingreso a favor de la hacienda pública y reflejadas en el bienestar público.

Algunas de ellas como en el caso de las devaluaciones se tiene que tener mucho cuidado al llevarlas a cabo por que de no ser así en vez de buscar un beneficio para el Estado y la población se puede caer en un perjuicio grave de carácter económico que con posterioridad de verá reflejada en todos los aspectos de la vida publica, un ejemplo de esto es la devaluación que se hizo en 1994 y ocasionó una crisis profunda a partir de 1995.

Se debe tener en cuenta el impacto a futuro que se tiene en caso de llevar a cabo alguna de las actividades señaladas como es en el caso de las nacionalizaciones o expropiaciones por que si bien puede ayudar a un país de

¹⁸ Chuayffet Chemor, Emilio., *Derecho Administrativo.*, Ed. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.,México,2006,p.42

¹⁹ Ponce Gómez , francisco y Ponce Castillo , Rodolfo.,op.cit.22

²⁰ Chuayffet Chemor, Emilio., op.cit.p.44-45

manera significativa, si no se tiene una estructura económico-fiscal a futuro, como puede ser el caso de PEMEX que en la actualidad recae sobre ella el 33% de las contribuciones lo cual hace precario el sistema tributario mexicano.

1.2.2. Fuentes de Ingresos Fiscales.

Los ingresos Fiscales o Tributarios dentro del rubro económico del Estado representan una importante fuente de recursos financieros, para poder comprender que son es necesario saber lo que integran los ingresos fiscales, Sánchez Hernández indica: "Dentro de los Ingresos Tributarios, quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, las aportaciones de seguridad social , los derechos y las contribuciones especiales"²¹

Ponce Gómez coincide con Sánchez Hernández al darles la siguiente clasificación:

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de seguridad social
- c) Derechos
- d) Contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias (corresponden a las contribuciones de mejoras)²²

El artículo 2do. del Código Fiscal de la Federación, que esto corresponde a una clasificación de carácter legal, lo hace de la siguiente manera:

"Art2.Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos..."

Como se puede observar tanto la doctrina como la ley coinciden plenamente en señalar los mismos integrantes de los ingresos fiscales que

²¹ Sánchez Hernández Mayolo.,op.cit.p.159

²² Cf. Ponce Gómez , Francisco y Ponce Castillo , Rodolfo.,p.19

constituyen el objeto de estudio del Derecho Fiscal a Diferencia del Derecho Financiero que abarca todos los ingresos del Estado.

1.3. Las Contribuciones como Fuentes de Ingresos del Estado.

Las contribuciones como ingreso del Estado tienen gran peso dentro del marco económico para poder sufragar el gasto público y como señala la constitución en su artículo 31 fracción IV:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

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

Dentro de la cita anterior lo más importante que se puede desprender son los principios de proporcionalidad y equidad. Sánchez Hernández indica al respecto:

"La *proporcionalidad* , es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas , tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica , distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes , con el objeto de que no tenga que ser soportada tan solo por una o varias fuentes en particular.

La *equidad*, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad"²³

Esto quiere decir que las contribuciones establecidas deben atender a la capacidad contributiva del contribuyente y a la igualdad de este ante la ley. De no ser así da pie a la interposición del juicio de amparo que puede dar como resultado la no aplicación de la norma fiscal.

En cuanto a lo anterior existe una tesis que dice:

²³ Sánchez Hernández Mayolo.,op.cit.p.136

Localización:

Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVII, Marzo de 2003 Tesis: 1a. X/2003 Página: 236
Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

Rubro:

CONTRIBUCIONES RETENIDAS, TRASLADADAS O RECAUDADAS. EL ARTÍCULO 66, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE NO AUTORIZA SU PAGO EN PARCIALIDADES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Texto:

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que el citado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige, esencialmente, que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, guarden una situación idéntica frente a la norma jurídica que lo regula, lo que significa 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. En congruencia con tal criterio, el artículo 66, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que establece que no se autorizará el pago en parcialidades cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquellas que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social, no viola el principio de equidad tributaria. Lo anterior es así, porque el legislador no sólo señaló la distinción de aquellos casos en los que no se autorizaría el pago en parcialidades, con base en la naturaleza de la contribución, esto es, no atendió a una categoría expresa de contribuyentes, sino a la naturaleza de la contribución adeudada; además de que, en atención a esa naturaleza, exceptúa a las aportaciones de seguridad social, sin considerar que el beneficio de la autorización deba otorgarse exclusivamente en favor de ciertos sujetos cuya distinción del resto del grupo no se encuentre justificada. Es decir, respecto de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, el contribuyente sólo tiene que recibir el monto de la contribución y enterarlo a la autoridad fiscal, sin que se afecte de manera alguna su patrimonio, pues sólo hace las veces de recaudador del erario federal; en cambio, cuando se trata de aportaciones de seguridad social, en primer lugar, no son en beneficio del erario federal, esto es, del interés y afectación de todos y, en segundo lugar, parte de esas aportaciones sí sale del patrimonio del contribuyente, por lo que se justifica que, en un momento dado, se le otorgue a ese contribuyente, cualquiera que se coloque en esa hipótesis, el beneficio de pagar en parcialidades, para evitar que su patrimonio se vea seriamente afectado.

Por otra parte, es pertinente citar algunos criterios respecto a que son las contribuciones. Ortega Maldonado dice que las contribuciones son: "...aquellas prestaciones patrimonial de carácter público, proporcionales y equitativas,

establecidas en ley, que deben cubrir los sujetos obligados y cuyo propósito es satisfacer las necesidades sociales y que tienen su fundamento en el principio de solidaridad social"²⁴

Sánchez Hernández Dice que las contribuciones "son prestaciones en dinero y excepcionalmente en especie , establecidas en la ley , a cargo de las personas físicas o morales , mexicanas o extranjeras, que deben enterarse al ente publico con facultades para percibir las y que se destinan a satisfacer los gastos públicos".²⁵

Este autor además de tomar en cuenta a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y los derechos también incluye los accesorios de las contribuciones como son: los gastos de ejecución, los recargos, las sanciones y la indemnización que se obtiene por haber recibido un cheque que no sea pagado.

Creemos que los accesorios de las contribuciones no forman parte en si mismas como ingresos fiscales ya que no se pueden tomar en cuenta como ingresos regulares y por lo tanto no se puede destinar habitualmente al gasto público. Esto es, que esos ingresos solo se pueden tomar en cuenta y darles destino una vez efectivamente recibidos.

Aunque por otro lado como señala Sánchez Gómez : "Los accesorios legales , también son tratados por algunos investigadores de la materia , como una categoría mas de las contribuciones , porque forman parte de su naturaleza jurídica , y se integran de las multas , recargos, gastos de ejecución y las indemnizaciones a favor del fisco , por pago extemporáneo de algún tributo , propiciándose el nacimiento de dichos accesorios cuando es descubierta una evasión fiscal, o simplemente cuando no fue enterado en tiempo y forma el gravamen que constituye la suerte principal de esa obligación , pues se parte de un principio que dice "todo lo accesorio sigue la suerte de lo principal"."²⁶

Una vez proporcionados algunas definiciones de lo que son las contribuciones dadas por especialistas en la materia nos atrevemos a afirmar

²⁴ Ortega Maldonado , Juan Manuel.,op.cit.p.39

²⁵ Sánchez Hernández Mayolo.,op.cit.p.162

²⁶ Sánchez Gómez, Narciso., *Los Impuestos y la Deuda Pública.*, Ed. Porrúa. México , 2000.p.9

que las contribuciones son todas aquellas aportaciones que tanto las personas físicas como las personas morales ya sean nacionales o extranjeras están obligadas a pagar al Estado con la finalidad de cubrir el gasto público tal como lo señala el Art.31 Fr. IV de nuestra carta magna.

Por otra parte, sus accesorios , como ya mencionamos , no consideramos que se puedan tomar en cuenta como fuente de ingresos del Estado , tal cual, ya que por su naturaleza de carácter espontáneo no se pueden tomar en cuenta como un ingreso seguro por que puede presentarse el caso o no o bien constituir un crédito fiscal de acuerdo con el artículo 4 del CFF; y si se lleva acabo este derecho se diferirá hasta que sea efectivamente pagado como se establece dentro del artículo 66 del CFF , dice:

Artículo 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:

I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el Servicio de Administración Tributaria.

La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización de pago a plazos podrá modificarse para el crédito de que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el presente artículo.

II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de este Código.

Como se desprende del articulo anterior los accesorios de las contribuciones pueden constituir un crédito fiscal que puede ser pagadero hasta por plazo de 36 meses por lo que serán ingresos del estado hasta que sean efectivamente recaudados.

Otro aspecto que vale la pena destacar respecto a los accesorios es el orden, es decir, la forma en que uno prevalece al otro , como se menciona el artículo 20 párrafo octavo:

Art.20, octavo párrafo CFF:

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código.

Por lo anterior consideramos que los accesorios de las contribuciones solo pueden tomarse en cuenta como fuentes de ingresos del Estado si y solo si se ha determinado de manera definitiva el monto pagar, el plazo que se tiene y además cuando sea efectivamente percibido por el Estado.

1.3.1. Derechos.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 2 fr.IV los define de la siguiente manera:

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Rodríguez Lobato dice que la doctrina "señala que los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado."²⁷

Los derechos son aquellas contribuciones que se le cobran al sujeto pasivo para recibir por parte del Estado un servicio como pueden ser: la expedición del pasaporte, certificaciones, inscripción en los diversos Registros Públicos de la Propiedad, etc.

O bien, como dice Rodríguez Lobato el cobro por "los servicios que dan lugar al cobro de productos: acceso a museos o zonas arqueológicas, uso de estacionamiento, etc."²⁸

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl., *Derecho Fiscal*, 2a ed., Ed. Harla., México, 1986p.75

En los primeros, la percepción de esa contribución genera derechos ante terceros como ante el propio Estado, los segundos los servicios o "productos" ya existentes dan lugar al cobro de derechos que permiten al contribuyente tener accesos a ellos.

En este orden de ideas requiere que los derechos "...vienen a constituir el pago del precio de un servicio publico que es regulado , administrado , planificado y controlado por el mismos Estado; por usar , aprovechar o explotar bienes de dominio publico , bajo las condiciones , limitaciones y modalidades previstas en las leyes respectivas."²⁹

Sánchez Narciso, a su vez propone la clasificación de los derechos:

- a) *Por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público;*
- b) *Por usar y aprovechar bienes del dominio publico;*
- c) *Por prestar servicios públicos exclusivos del Estado algunos organismos descentralizados en observancia a la legislación federal.*³⁰

En cuanto a la jurisprudencia la SCJN ha dado una connotación de lo que debe entenderse por derechos en la siguiente tesis:

Localización:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VII, Enero de 1998 Tesis: P. /J. 1/98 Página: 40 Materia: Administrativa, Constitucional

Rubro:

DERECHOS POR SERVICIOS. SU CONNOTACIÓN.

Texto:

Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación fiscal, los tributos conocidos como derechos, o tasas en otras latitudes, **son las contribuciones que se pagan al Estado como contraprestación de los servicios administrativos prestados, sin embargo, la palabra "contraprestación" no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización.** Además,

²⁸ Ibidem. p.76

²⁹ Sánchez Gómez, Narciso.,op.cit.p.27

³⁰ Cf. Sánchez Gómez, Narciso ,p.32

porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de "derechos".

Finalmente, referiremos son los sujetos de esta contribución: el estado como sujeto activo y como sujeto pasivo la persona física o moral prestataria del servicio.

Por todo lo anterior podemos afirmar que los derechos son las contribuciones que estamos obligados a pagar a cambio de un servicio que por ser de dominio público o que forma parte de las facultades de control del Estado, debemos pagar una cantidad para que el Estado nos conceda el uso ó goce de un bien o servicio.

1.3.2. Contribución de Mejoras.

Las contribuciones de mejoras, para la doctrina quedan comprendidas dentro de las llamadas contribuciones especiales, también llamadas por algunos tratadistas como tributo especial, impuesto especial, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación entre otras denominaciones.

Reyes Altamirano las define como la "...prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio específico , producido por la ejecución de una obra pública o el incremento en el gasto derivado de una actividad determinada o la prestación de servicio de seguridad social a grupos determinados."³¹

Al igual que el autor anterior Rodríguez Lobato también las considera como contribuciones especiales que a su vez se dividen en contribuciones de

³¹ Reyes Altamirano, Rigoberto., *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, 2da ed., Ed. Universidad Guadalajara., México, 2001. p.89

mejoras y la contribución por gastos .En lo que concierne a las contribuciones de mejoras considera que "es la mas conocida y utilizada y es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra publica de interés general."³²

Por su parte Sánchez Hernández toma en cuenta a las contribuciones de mejoras dentro de las especiales por lo que primero se señalara lo que es una contribución especial para este autor."Las contribuciones especiales debe entenderse, las prestaciones legales obligatorias a cargo de las personas que obtienen un beneficio especifico, derivado de la realización de una obra o servicios públicos o de especiales actividades del Estado."³³

En tanto que las contribuciones de mejoras "son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas. De este tipo de contribuciones, las que únicamente prevé la legislación federal son las derivadas de la realización de obras publicas de infraestructura hidráulica."³⁴

Por lo que podemos concluir que las contribuciones de mejoras son todas aquellas cargas que las personas físicas y morales están obligadas a cubrir por haber recibido un beneficio directo a causa de las obras de carácter publico que el Estado llevo a cabo .Se cobra esta contribución tratando de recuperar parte de la inversión hecha y para seguir proporcionando el servicio de la manera adecuada.

Para efectos de la contribución de mejoras se considera que la siguiente tesis es aplicable ya que dice que una contribución puede ser destinada a un gasto público especifico y no forzosamente cuando se haga la recaudación debe "mezclarse" con los ingresos de todas las contribuciones y destinarse de manera general.

Así, se establece un precedente importante en cuanto a las contribuciones de mejoras ya que por su naturaleza y fin permite hacer de manera distinta su recaudación como se señala en la tesis que se cita:

³² Rodríguez Lobato, Raúl.,op.cit.p.87

³³ Sánchez Hernández , Mayolo, op.cit.p.180

³⁴ Ibidem. p.183

Localización:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P. /J. 106/99 Página: 26 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia.

Rubro:

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

Texto:

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 reside 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.

Por lo tanto podemos afirmar que la contribución de mejoras no viola lo dispuesto en el artículo 31 fr.IV de la constitución debido a que su mismo nombre refiere que se va a canalizar a un propósito en específico ya que al decir “contribución de mejoras” se presupone que ya existe materialmente el bien al que se le van a asignar los recursos para hacer reparaciones ó bien ya existe el proyecto previamente autorizado para brindar un beneficio a una comunidad o a un grupo específico de personas.

1.3.3Aportaciones de Seguridad Social.

Reyes Altamirano, a su vez citando a Fernández Vázquez, las ubica como los “establecidos a favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar una financiación autónoma, que tienen su manifestación más importante en los destinados a fines de seguridad social”.³⁵

En México “las denominadas “aportaciones de Seguridad Social”, a partir del código fiscal de 1983, adquirieron la naturaleza de contribución y por lo tanto

³⁵ Ibidem p.97

las sujetaron a los principios constitucionales que rigen a está (artículo 31, fr.IV, de la CPEUM)³⁶.

En tanto que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 fr.II nos proporciona del siguiente concepto:

Art2 fr.II. *Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

Sánchez Hernández considera que aparte de tener las características generales de las contribuciones, estas, además tienen las propias que son:

- a) *No se incluye su producto en el presupuesto del Estado.*
- b) *En condiciones normales la recaudación no esta a cargo de los organismos fiscales del Estado, sino que la autoridad legalmente encargada de administrar las aportaciones de seguridad social, cuenta con los elementos propios para la recaudación u exigibilidad de las mismas.*
- c) *El importe de lo recaudado no ingresa a la tesorería del Estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.*³⁷

Por esta ultima característica es por la que algunos autores optan por tomarla en cuenta dentro de las contribuciones especiales como lo es Sánchez Gómez que a estas las divide a su vez en Aportaciones de Seguridad Social y Contribuciones de mejoras. Define a la primera como :”...se trata de las contribuciones establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales , que coincidan con la hipótesis normativa para cubrir los servicios de previsión social a favor de los trabajadores , familiares o derechohabientes , en la forma y términos estatuidos en las normas de la materia. Generalmente se trata de cuotas obrero-patronales , que deben enterarse en una forma proporcional y equitativa bajo los principios constitucionales de generalidad , obligatoriedad e impersonalidad , para que de esta forma los destinatarios de dichos servicios tengan derecho a la :asistencia médica , quirúrgica , hospitalaria , seguro de maternidad , indemnización , jubilación , derechos a la vivienda , créditos

³⁶ Reyes Altamirano, Rigoberto. op.cit.p.98

³⁷ Cf. Sánchez Hernández, Mayolo. p.163

hipotecarios , centros vacacionales , apoyos para elevar el nivel profesional y cultural del trabajador y de su familia.”³⁸

Después de las múltiples definiciones y puntos de vista consideramos que las Aportaciones de Seguridad Social son, entonces, las contribuciones especiales establecidas en ley consistentes en aportaciones de carácter tripartita (obrero, patrón y Estado) encaminadas a procurar el adecuado desarrollo de la población a través de dirigir dichas contribuciones a la creación de un seguro medico, hospitalario, vivienda, etc, y no solo para el contribuyente sino extensivo a sus beneficiarios.

Por lo que bajo este concepto podemos afirmar que las aportaciones de seguridad social “son verdaderas contribuciones especiales porque al pagarse las cuotas, los beneficiarios no reciben a cambio servicios inmediatos sino cuando se presenta el supuesto legal que los origina, el que una vez realizado da pie para que el interesado pueda exigir sus derechos”³⁹

1.3.4. Impuestos.

Por la trascendencia e impacto que tienen los impuestos dentro del total de los ingresos del Estado vale la pena abordar el tema, empezando por citar algunas definiciones de diversos autores.

En primer lugar Sánchez Gómez señala que los impuestos son “las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatorio e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.”⁴⁰

Si bien una de las características de los impuestos es que el sujeto pasivo no materializa su contribución de manera inmediata o bien como una contraprestación, creo que si esperan un beneficio por parte del Estado (como

³⁸ Sánchez Gómez Narciso. op.cit.p.8-9

³⁹ Sánchez Hernández, Mayolo.,op.cit.p.165

⁴⁰ Sánchez Gómez , Narciso.,op.cit.,p.11

administrador), es decir, los contribuyentes quieren ver reflejados sus impuestos en infraestructura, servicios, etc, es por esto que creemos que la parte final de la definición del autor antes citado no es acertada.

Por su parte, Castrejón García, opina que se puede definir al impuesto “como las prestaciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público.”⁴¹

A pesar de ser una definición corta, es concreta porque indica por quienes deben ser cubiertos los impuestos y el destino de estos que son dos de las características esenciales de esta contribución.

El maestro Rodríguez Lobato sostiene que: “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley , con carácter obligatorio , a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial , directo o inmediato”⁴²

En relación con la primera definición el maestro Rodríguez Lobato es más claro al establecer que puede ser en dinero o en especie además, de decir que no existe una contraprestación directa e inmediata a diferencia de Castrejón García que da por hecho que el sujeto pasivo no espera ningún beneficio.

Por último, cabe destacar la definición que nos ofrece la propia ley en su artículo 2 fr.I que a la letra dice:

Artículo 2

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

Sin embargo ,esta definición es imprecisa porque no refiere con exactitud que es un impuesto sino se proporciona por exclusión , es decir , todo lo que no este señalado en las fracciones II, III y IV entonces será impuesto por lo que en si misma no es una definición.

Una vez que se han analizado algunas definiciones de lo que es un impuesto cabe destacar de sus características que se desprenden del precepto constitucional, Art. 31 fr.IV, que da origen a las contribuciones, así tenemos:

⁴¹ Castrejon García, Gabino Eduardo., Derecho Tributario., Ed. Cárdenas Editor Distribuidor., México ,2002p.186

⁴² Rodríguez Lobato, Raúl., op.cit.,p.61

a) Corresponden tanto a personas físicas y morales que se sitúen en los supuestos señalados por la ley , es decir que lleven a cabo el hecho generador, cubrirlos.

Este último, se refiere a que la actividad que hace el contribuyente previamente descrita por el legislador que da como resultado la obligación de pagar contribuciones, es necesario:

b) Que estén establecidos en ley, esto es, si el legislador no ha previsto alguna conducta no se podrá determinar impuesto.

c) Que sean equitativos y proporcionales, estos son dos principios que se consideran como la columna vertebral de las contribuciones, no solo de los impuestos. El legislador al establecer un nuevo impuesto debe tener sumo cuidado al fijar la tasa , base o tarifa por que de lo contrario el contribuyente puede alegar que no atiende a su capacidad contributiva y puede dejar sin efectos a la contribución . En cuanto a la equidad debe ser de manera general, es decir todas aquellas personas físicas y morales que se ubiquen dentro del hecho generador deben cubrir el impuesto, de lo contrario se estará transgrediendo su esfera jurídica.

d) Tienen el carácter de ser obligatorio esto por que es necesario proporcionar al Estado de los recursos suficientes para que lleve a cabo sus múltiples actividades y que cada contribuyente se vea directa o indirectamente beneficiado.

e) Se destine al gasto público, esto es tanto a la federación, Entidades Federativas y Municipios.

Como comentario final a este tema es preciso indicar que los impuestos forman son parte vital de la actividad del Estado, sin ellos no sería posible la conformación de una organización social, es decir, sin la recaudación de estos la materialización de un Estado no sería lo que conocemos hoy en día como país.

Es por lo anterior que la recaudación de los impuestos es fundamental para la existencia de una sociedad tal como la conocemos actualmente, pero en un país como México en donde prevalece la ignorancia y la desconfianza en las

autoridades aun nos queda mucho por hacer para concientizar a la gente para que pueda comprender los beneficios que conllevaría el pago de los impuestos.

1.3.4.1. Clasificación de los Impuestos.

Diversos autores coinciden en clasificarlos de la siguiente manera:

- a) Directos e indirectos;
- b) Reales y personales;
- c) Específicos y ad-valorem;
- d) Generales y especiales;
- e) Con fines fiscales y extra fiscales;
- f) Alcabalatorios.

Mientras que Castrejón García agrega algunos más como:

- ▶ Impuestos de Derrama, fijos, proporcionales, progresivos y regresivos.
- ▶ Impuestos Instantáneos y Periódicos.
- ▶ Impuestos de Transferencia.

Los impuestos directos “son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio.”⁴³

El ejemplo más ilustrativo de este tipo de impuesto es el impuesto sobre la renta (ISR).

Los *indirectos* “son aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva.”⁴⁴

En México tenemos al IVA como el mejor ejemplo de esta clasificación doctrinal.

Por lo que respecta a los impuestos *reales y personales* Rodríguez Lobato hace la siguiente acotación: “los impuestos reales son los que se

⁴³ Castrejón García , Gabino Eduardo ,op.cit.p.193

⁴⁴ idem

establecen atendiendo , exclusivamente , a los bienes o cosas que gravan , es decir , se desentienden de las personas , o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza ; en cambio, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas , esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen , sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado , por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.”⁴⁵

Un ejemplo de los primeros es el Impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), el impuesto al activo; en el caso de los personales podemos ubicar nuevamente el ISR.

En el caso de los impuestos *específicos y ad-valorem*, el primero “se configura cuando el impuesto se establece en función de una unidad de peso, medida, por litro, por metros lineales o cuadrados de ciertas materias o calidad del bien, el segundo, es el que se establece en atención al valor del bien gravado”⁴⁶.

Como ejemplo del primero esta el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), en cuanto a los segundo tenemos el Impuesto al comercio exterior.

Los impuestos *generales* son los que gravan “diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto *especial* es el que grava una actividad determinada en forma aislada”⁴⁷. Como dato adicional cabe decir que la doctrina también los llama impuesto sintético, al primero e impuesto analítico al segundo.

En cuanto a los impuestos con fines *fiscales* se refiere a que son los que ya están plenamente contemplados en la ley y van a servir para que el Estado se allegue de los recursos necesarios para cumplir con sus funciones mientras dichos ingresos se los permitan.

⁴⁵ Rodríguez Lobato, Raúl., op.cit. p. 68-69.

⁴⁶ Sánchez Gómez, Narciso., op.cit.p.25

⁴⁷ Rodríguez Lobato , Raúl ., op.cit.p.69

Los impuestos con fines *extrafiscales* no se crean con la intención normal de que el estado se allegue de recursos, es decir, solo se decretan de manera temporal para lograr algún objetivo de carácter social o económico. El riesgo con este tipo de impuestos es que por falta de recursos y un sistema fiscal ineficiente como el mexicano se pueden volver impuestos de carácter permanente, el ejemplo más ilustrativo de este es el impuesto sobre la tenencia de vehículos que fue decretado con la finalidad de reunir fondos para las olimpiadas de 1968 y desde entonces se sigue pagando debido a las causas ya anunciadas.

Por último tenemos los impuestos que “se refieren a gravar el tránsito de mercancías o bienes que atraviesan el territorio nacional, que entran o salen del mismo, y se trata de tributos que son privativos de la esfera federal, y que también se conocen como impuestos al comercio exterior, de conformidad con los artículos 73, fr.XXIX-A, 117, fr.IV a la VII, 118 fr.I, y 131 de la CPEUM.”⁴⁸

Dentro de los preceptos anteriores encontramos que los estados no aplican este tipo de impuestos por que constituyen una violación a las garantías contributivas de las personas que caigan en el supuestos porque estarían pagando impuesto sobre impuesto (doble tributación), además que los productos transportados elevarían su costo por lo que el consumidor final sería el principal perjudicado y por último, se busca incentivar el comercio.

Esta clasificación obedece solo a fines doctrinales y pedagógicos, para que puedan ser mejor comprendidos.

Bajo este contexto, es necesario puntualizar cuales son los elementos de los impuestos, ya que es de suma importancia por que el legislador debe tener muy en cuenta cada una de ello al establecer un nuevo impuesto, una reforma y en el caso de una derogación para saber de que manera impactara la recaudación; y son:

1) Sujeto activo.- dentro de este elemento tenemos a los tres niveles de gobierno, son los encargados de imponer y recaudar cada una de los impuestos dependiendo de la esfera de su competencia.

⁴⁸ Sánchez Gómez, Narciso.,op.cit.p.26

2) Sujeto pasivo.- aquella persona física o moral que se situó en la hipótesis normativa descrita por el legislador.

3) Objeto.-es sobre lo que recae el gravamen.

4) Base.-es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

5) Tarifa o tasa.- son los porcentajes o cantidades fijadas por el legislador que va a dar como resultado la cantidad de impuesto a pagar.

La clasificación que existe de los impuestos obedece, principalmente, por practicidad doctrinal y para que en un momento dado podamos ubicar a que clase de impuesto se refiere. En cuanto a los elementos de los impuestos es importante mencionarlos con el objeto de conocer que se toma en cuenta para la integración de un impuesto y en un momento dado saber que persona física o moral encuadra en las características del impuesto.

1.3.4.1.1. Impuestos Directos.

Son “aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo pueden recuperar de otras personas”⁴⁹

Uno de los impuestos directos que representa para el Estado mayor ingreso es el Impuesto Sobre la Renta (ISR), es el ingreso no petrolero más importante para el país puesto que todas las personas dadas de alta en hacienda son sujetos a pagarlo.

Al respecto “el criterio administrativo o del padrón señala que son impuestos directos a aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes.”⁵⁰

⁴⁹ Rodríguez Lobato , Raúl., op.cit.p.67

⁵⁰ Ibidem.p.68

Las listas o patrones a que se refiere la cita anterior es el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), la cual permite a hacienda saber quienes son los sujetos pasivos, así como las obligaciones fiscales que tiene cada uno de ellos.

IMPUESTOS DIRECTOS

VENTAJAS	DESVENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> -Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación por el fisco. -Hacen posible la realización de la justicia fiscal mediante las exenciones previstas en la ley. -En tiempos de crisis tienen cierta fijeza. 	<ul style="list-style-type: none"> -Son muy sensibles a los contribuyentes porque los sujetos pasivos se dan cuenta claramente de los que deben aportar al fisco. -En algunos casos son poco productivos por las exenciones y la evasión fiscal del tributo. -Son poco elásticos, pues las cuotas o tarifas son más estables que en los indirectos.

*51

Una de las desventajas que se puede agregar al listado es que dentro de la leyes mexicanas se permite hacer con un mayor grado de incidencia elusión fiscal a las grandes empresas a través de la múltiples deducciones que se permiten pero si se revisara a fondo sus declaraciones nos daríamos cuenta que muchas de ellas son inconsistentes o totalmente improcedentes.

Por otro lado, es verdad que permiten al Estado tener una recaudación “segura”, es decir, debido a la listas de contribuyentes que tiene hacienda permite retener con seguridad recursos para el gasto publico, además que es a través de estos impuestos que el país obtiene una mayor entrada de ingresos vía contribuciones.

Una ventaja que vale la pena señalar es que la mayoría de las veces estos impuestos si atienden a la capacidad contributiva del sujeto pasivo porque entre más sean sus ingresos o tomando en cuenta su actividad será el monto de la contribución.

⁵¹ Sánchez Gómez , Narciso.,op.cit.p.31

Respecto a los impuestos indirectos la siguiente tesis hace mención de estos:

Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIII, Abril de 2006
Página: 176
Tesis: 2a. /J. 35/2006
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. EL ARTÍCULO 138 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE EL SISTEMA PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE DE AQUEL IMPUESTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto, al establecer el valor del inmueble que se considerará para calcular el impuesto relativo, que será el que resulte más alto entre el convencional, el catastral, o el que se obtenga del avalúo realizado por la autoridad o las personas registradas o autorizadas por ella, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que **el impuesto sobre adquisición de inmuebles está circunscrito dentro de los llamados impuestos directos, cuyo hecho imponible está constituido, en el caso, por el acto de adquisición del inmueble, por lo que la determinación de su base gravable no atiende a las características propias del sujeto pasivo de la relación tributaria, sino al valor real del inmueble materia de la adquisición, en cuanto es una manifestación de su capacidad contributiva.** De lo anterior se sigue que la inclusión de diversos valores para fijar la base gravable, responde a la necesidad de cuantificar la manifestación real de riqueza, concreción específica de la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, lo que **explica que el legislador haya establecido diferentes sistemas a fin de desentrañar el valor real del objeto del impuesto, fijar cierta uniformidad y otorgar certeza al contribuyente,** máxime que no puede aceptarse que el único valor real sea el de la adquisición, es decir, el precio pagado por el inmueble, pues la transmisión de la propiedad puede ocurrir a través de diferentes vías jurídicas, que no supongan necesariamente una erogación como contraprestación por la adquisición, como la donación, la prescripción adquisitiva, la sucesión, la división de la copropiedad o la extinción del usufructo.

Como ya se había mencionado dentro de las ventajas que tiene los impuestos directos dar certeza de los que se va a recaudar ya que como en este caso se toma en cuenta el valor del bien inmueble y se asume que la persona que adquiera ese bien tiene la capacidad económica para pagar el impuesto. A través de estos impuestos también el legislador procura proporcionar certeza y uniformidad. En este caso en particular se decide fijar una base tomando en cuenta que el inmueble no solo se puede adquirir por compra.

1.3.4.1.2. Impuestos Indirectos.

Estos son aquellos que pueden ser trasladados en un momento dado por lo que no recaen directamente en el sujeto pasivo sino en el consumidor final como ocurre con el IVA o el IEPS.

Al respecto Rodríguez Lobato dice “son impuestos indirectos los que si 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.”⁵²

Al igual que en el punto anterior se señalarán las ventajas y desventajas de estos impuestos:

IMPUESTOS INDIRECTOS

VENTAJAS	DESVENTAJAS
<ul style="list-style-type: none">-Son poco perceptibles ya que se confunden con el precio de la mercancía y servicios gravados.-Se pagan en el momento que resulta más cómodo para el contribuyente, cuando necesita un satisfactor.-Son más productivos que los directos porque recaen sobre la gran mayoría de habitantes de un país.-Están dotados de elasticidad lo que representa mayores ingresos para el fisco.-Son voluntarios pues basta con adquirir el bien o servicio para realizar la erogación.-Comodidad en su pago y control tanto para los sujetos pasivos como para el gobierno.	<ul style="list-style-type: none">-Son injustos porque pesan más sobre el pobre que el rico.-No tienen la misma fijeza que los impuestos directos, sobre todo en tiempos de crisis financiera, en donde se restringen los consumos de bienes y servicios.-No dejan de ser molestos para la población de más bajos ingresos ante las fuertes tasas impositivas como es el caso del IVA.

*53

⁵² Cfr. Rodríguez Lobato , Raúl., op.cit.p.67

Cabe hacer algunos comentarios sobre las ventajas y desventajas antes citadas. En primer lugar los productos y servicios gravados con estos impuestos no son estrictamente necesarios por lo que al decir que no es justo para los pobres tendríamos que hacer la acotación que dentro de las necesidades de esas personas no esta el consumir este tipo de productos y/o servicios, de ser necesario que lo hagan tendrán que tomar en cuenta que van a pagar un impuesto y estar de acuerdo con ello.

Además que en México la mayoría de las veces en el precio final (en el que se da al publico) ya esta incluido el impuesto por lo que no es necesario hacer un calculo adicional y se deja al arbitrio de cada consumidor si adquiere el servicio o producto.

Algunas veces el incremento de los impuestos como es el caso de los tabacos, bebidas embriagantes o algunos servicios se hace con la finalidad primero, de obtener un mayor ingreso y segundo, para incentivar el no consumo de estos ya que conllevan problemas de índole social (claro a sabiendas que no se va a dejar de consumir).

Por el impacto recaudatorio que tienen estos impuestos es muchos países de la Unión Europea han optado por generalizar el todos los productos y servicios el cobro de estos impuestos en ves de gravar el ingreso, lo cual ha traído buenos resultados en cuanto a lo tributario. Aunque en un país en donde la mayor parte de la población es pobre es difícil llevar a cabo este tipo de reformas por que disminuiría drásticamente el poder adquisitivo de la gente.

1.3.4.1.3. Impuestos Federales.

En relación a este tema Narciso Sánchez Gómez señala : “partiendo de nuestro marco constitucional y en atención al ejercicio de la potestad tributaria para dichas esferas de gobierno, son los que se instituyen para el ámbito nacional de conformidad con la Constitución Política Federal , algunos son netamente privativos como los alcabalatorios y los que recaen sobre otras

⁵³ Sánchez Gómez, Narciso., op.cit.p.21-22

materias previstas en el artículo 73 fracción XXIX-A ; y los conocidos como concurrentes , a la luz de la fracción VII , del mismo artículo citado , en este último caso se han creado los impuestos al valor agregado , sobre tenencia de vehículos , sobre automóviles nuevos, etc.”⁵⁴

Dentro de este rubro la Ley de Ingresos de la Federación de 2008 hace una acotación más precisa, señalando, además, los ingresos que se obtendrán por cada uno de los impuestos federales, dice:

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2008, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Millones de pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,785,787.1
I. Impuestos:	1,224,960.9
1. Impuesto sobre la renta.	580,983.8
2. Impuesto empresarial a tasa única	69,687.5
3. Impuesto al valor agregado.	448,359.9
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	56,822.7
A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.	12,348.3
a) Artículo 2o.-A, fracción I	3,959.4
b) Artículo 2o.-A, fracción II	8,388.9
B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	22,047.0
a) Bebidas alcohólicas.	6,042.1
b) Cervezas y bebidas refrescantes.	16,004.9
C. Tabacos labrados.	20,821.4
D. Juegos y sorteos.	1,606.0
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	20,234.6
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,132.7
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	5,000.0
9. Impuestos al comercio exterior:	24,346.4
A. A la importación.	24,346.4
B. A la exportación.	0.0
10. Impuesto a los depósitos en efectivo.	2,906.3
11. Accesorios.	11,487.0

Como se puede observar los dos impuestos sobre los que recae una mayor contribución es el ISR y el IVA, el primero como impuesto directo y el segundo como indirecto.

⁵⁴ Ibidem p.25

En cuanto a los impuestos al comercio exterior es importante resaltar que no espera obtener ningún ingreso por concepto de exportación con la finalidad de apoyar a los productores mexicanos.

Como ya se menciona con anterioridad, no se espera en realidad que se deje de consumir tabacos, bebidas alcohólicas y bebidas refrescantes en el rubro del IEPS podemos darnos cuenta que estos representan un fuerte ingreso. A pesar de los riesgos para la salud y el costo que esto representaría en un futuro para el sector de seguridad social.

Los impuestos federales representan el sustento económico del país (con ayuda de los estatales), debemos ver la forma en los que todos contribuyamos a una mayor participación y recaudación hacendaría, así mismo como es la eliminación de algunos. (Ej. Tenencia Vehicular).

En relación con el párrafo anterior con cada reforma fiscal el Estado busca de hacerse de más recursos, la última reforma con mayor trascendencia y que ha causado muchas controversias y ha sido objeto de la interposición del juicio de amparo es el Impuesto Empresarial a Tasa Única, se ha dicho que este busca sustituir al Impuesto Sobre la Renta, de lo cual no entraremos a analizar ya que sería objeto de otro tema de tesis por lo que nos limitaremos a decir que si bien contempla tasas menores, también es cierto que las deducciones autorizadas son menores por lo que el contribuyente para lo mismo o mas en comparación con el Impuesto sobre la Renta.

A continuación presentamos un cuadro sinóptico con los impuestos federales con los datos más elementales:

IMPUESTO	SUJETO	OBJETO	BASE	TASA	TARIFA	EPOCA DE PAGO
Impuesto Sobre la Renta(ISR)	Personas Físicas y Morales	Ingresos Acumulables	Ingresos acumulables- <u>Deducciones</u> BASE	29% PF y 28% para PM vinculadas al sector primario	(LISR) Art.113►mensual Art.177►anual	1) Provisional: 17 de cada mes. 2)anual: a) PF. abril b) PM. Marzo
Impuesto Empresarial a Tasa única (IETU)	Personas Físicas y morales que: -Enajenen Bienes. -Presten Servicios Independientes -Otorguen el uso o goce temporal de bienes.	Ingresos Acumulables	Ingresos acumulables- <u>Deducciones-ISR a pagar</u> BASE	tasa de 16.5% en 2008; de 17% en 2009, y de 17.5% a partir de 2010.	NO HAY	1) Provisional: 17 de cada mes. 2)anual: a) PF. abril b) PM. Marzo
Impuesto al Valor Agregado(IVA)	PF y PM que: -Enajenen -Otorguen uso y goce temporal de bienes -Importen -Presten Servicios	Según lo que se pague	Valor de la operación.	0%(art.2-A LIVA) 10%(Zona Fronteriza) 15%(Tasa General)	NO HAY	MENSUAL
Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios(IEPS)	PF y PM que: -Enajenen -presten Servicios -Importen	-Bebidas alcohólicas -Endulzantes incristalizables -Cigarros -Derivados del Petróleo	Valor de cada bien o servicio	140%(2007),150% (2008)► cigarros 25-50%► alcohol A partir de 2009 será de 160%,puros t tabacos labrados 140% , hechos a mano 26.6%(2007)	Solo existe una cuota para la cerveza , esta en el Art.2 letra C (LIEPS)	MENSUAL
Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículo	PF y PM que tengan un vehículo.	Vehículos terrestres , aéreos o náuticos	Valor del vehículo , si es usado se toma en cuenta la depreciación	NO HAY	NO HAY	Dentro de los tres primeros meses del ejercicio fiscal
Impuesto sobre Autos Nuevos(ISAN)	PF y PM	Compra de un vehículo nuevo	Precio de enajenación , sin formar parte el IVA	Depende del Vehículo	NO HAY	Instantánea; mensual para la agencia.
Impuesto al comercio Exterior	PF y PM que importen y exporten	Transacciones Comerciales Externas o internas	Valor de la mercancía más IVA	Señaladas en la Ley General de Importaciones y Exportaciones (ad valorem o específico)	NOHAY	Instantánea

Fuente:Autora

Cabe decir que el cuadro anterior ha sido actualizado utilizando la publicación del Sistema de Administración Tributaria, publicado en Enero del 2007 titulado "Principales preguntas y respuestas de la Reforma Fiscal 2007".

En cuanto a las tasas señaladas para el IEPS es importante aclarar que las señaladas solo son aplicables para el 2007 ya que será de forma gradual que se va ir aumentando como sucede con los cigarros , puros y tabacos labrados , y estos mismos pero hechos a mano; a partir del 2009 las tasas serán 160% , 160% y 30.4% , respectivamente.

En cuanto a las tasas correspondientes para la enajenación e importación de refrescos y otras bebidas se desgravan.

El aumento que se hace en contra de las compañías que producen algunos productos (cigarros y tabacos), en realidad se hacen por que no se tiene otra fuente de ingresos o bien una reforma fiscal bien pensada, ya que se obtendrá una mayor recaudación por que son productos que la gente no va a dejar de consumir y además lo paga el consumidor final.

Aun cuando la tasa del ISR nos parece demasiado alta es imposible (por el momento) disminuirla porque representa el ingreso petrolero más importante y no tenemos una forma de sustituirlos, ni las condiciones económicas de absorberlo.

En relación con el cuadro presentado, podemos destacar que el IETU es un nuevo impuesto directo que servirá de complemento al ISR, el interés del legislador es que todos paguemos por lo menos 16.5% del ingreso menos las deducciones autorizadas con lo cual además se pretende ampliar la base de los contribuyentes.

CAPITULO II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO.

Como se expuso en el capítulo anterior el Impuesto al Valor Agregado (IVA) pertenece a la clasificación doctrinal de impuestos indirectos y federales. Este gravamen dentro del sistema tributario mexicano tiene un gran peso ya que de todos los impuestos existentes, el IVA, es el que más aporta a la federación debido a que este, grava básicamente el consumo por lo que al adquirir algún bien o servicio que los consumidores invariablemente tienen que pagarlo.

Debido a lo anterior dentro de todos los proyectos de reformas fiscales se ha contemplado cobrarlo en todos los productos, sin embargo, estas reformas no han prosperado básicamente por las condiciones económicas tan precarias en las que la mayor parte de la población se encuentra por lo que un aumento al precio de todos los consumibles (ya sea productos o servicios) recaerían directamente en el poder adquisitivo, de manera negativa en los que menos tienen.

Por lo que para entender un poco como funciona este impuesto es necesario retomar sus aspectos generales como son sus antecedentes y sus elementos, mismos que a continuación desarrollamos.

2.1. Origen del IVA.

Lo que podríamos considerar como antecedente histórico vinculado estrechamente con el IVA por haber tenido sus orígenes a raíz de las actividades mercantiles es el llamado *impuesto del timbre*.

Este impuesto tiene su origen “en la edad media y originalmente se le llamaba “del papel sellado” , en virtud de que el Rey o Emperador , proporcionaba un sello , previo pago y antes de llevarse a cabo toda clase de actos jurídicos mercantiles o de cualquier clase que pudiera tener validez en España se instituye durante el reinado de 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.”¹

Este impuesto llega a México en el año de 1869 con el entonces ministro de hacienda Matías Romero que en ese año estableció la primera Ley del Timbre “en sustitución del papel sellado, típicamente colonial; no obstante dicha compilación entró en vigor hasta el año de 1875, bajo el ministerio de Don Antonio Mejía. Posteriormente se expidieron nuevas leyes del timbre que en realidad, eran en el fondo reiteraciones de la inicial que se ha citado”²

Por lo que se expuso en los párrafos precedentes este impuesto es considerado dentro de la historia del IVA debido a que gravaba actos típicamente mercantiles por lo que coincide con lo que en la actualidad da paso al cobro del impuesto materia de este estudio; sin embargo , aún cuando se toma en cuenta como el primer precedente del IVA debido a que gravaba actos típicamente mercantiles no se puede comparar con este debido a que no recaía directamente en el consumo que es la característica principal del impuesto en comento.

El antecedente más directo ya estructurado propiamente por lo que hoy conocemos por IVA lo encontramos en Europa alrededor de 1925, “dentro de sus estructuras fiscales, gravámenes muy similares al conocido en México como Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM). En Francia existió hasta el año de 1926, un impuesto semejante al mencionado en el párrafo precedente. Posteriormente, se establecieron diversos gravámenes que se causaban en una sola etapa, generalmente la de productor y mayorista; estos impuestos estuvieron en vigor hasta 1937, año en que se estableció un impuesto general a la etapa final de producción”.³

Este gravamen tuvo algunos problemas para ser implantado en Francia con éxito ya que los estudiosos de las cuestiones fiscales alegaban que era “defectuoso el sistema, especialmente por el hecho de que al cubrir el impuesto

¹ Sánchez Gómez, Narciso.,op.cit.p.150

² ídem

³ Paras Pagues, Alberto y Jiménez Delgado, Miguel.,Impuesto al Valor Agregado.,Ed. Centro de Investigación Tributaria.,México,1972,p.3

sobre un precio que tenía a su vez incluido el impuesto ya cubierto por los proveedores, se producía el fenómeno denominado “imposición acumulativa”, consistente en cubrir impuesto sobre impuesto.

Los técnicos franceses elaboraron una serie de estudios sobre este problema y lograron que a partir de 1948, se estableciera el Impuesto al Valor Agregado. Este gravamen se creó para ser cubierto en la etapa anterior. Una parte no deducible comprendía los pagos por adquisiciones de bienes de activo fijo y por prestación de servicios.”⁴

A diferencia de los que conocemos en la actualidad por esta figura, consistía en la posibilidad de deducir el impuesto cubierto en la etapa anterior; creemos que se asemeja más a lo que utilizamos como acreditamiento.

Francia fue el primero en lograr la implantación del IVA el 1ro. de enero de 1968 se incluyó dentro de este gravamen a los detallistas y se derogaron 13 impuestos especiales.

Este nuevo impuesto se divulgó por otros países parte de Europa como son Dinamarca, Alemania Holanda, Bélgica, Italia y Austria. Es importante resaltar que a principio de los que hoy es la Unión Europea se acordó tener un sistema uniforme del Impuesto al Valor Agregado para dar paso a la eliminación de los impuestos compensatorios a la importación o exportación.

2.1.1. Incorporación del IVA en México.

Al momento que se pensó incorporar el IVA en México existía la llamada Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), misma que tuvo sus orígenes en “la tercer convención Nacional Fiscal, siendo el año de 1947 misma que se encargó de gravar actos sobre el consumo de bienes que con anterioridad se contemplaban en la Ley del Timbre, con el objeto de modernizar la tributación federal relacionada con las actividades mercantiles.”⁵

La importancia de esta ley como precedente más directo de la Ley del IVA en México radica en que ya gravaba algunos de los rubros considerados en la

⁴ idem

⁵ Sánchez Gómez Narciso.,op.cit.p.150

actualidad por que el objeto del impuesto sobre ingresos mercantiles era los ingresos obtenidos por personas físicas y morales por “enajenación de bienes, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, por comisiones y mediaciones mercantiles y por venta de bienes con reserva de dominio.”⁶

La coincidencia que se puede observar a simple vista es la de gravar los ingresos por enajenación de bienes y arrendamiento de bienes.

Por otra parte las tasas también estaban diversificadas en atención al bien que se estaba gravando, como sucede en la actualidad, el ISIM tenía una tasa general del 4% “y varias tasas especiales del 5%,10%,15% y 30%, aplicables sobre el monto total de los ingresos gravables.”⁷

El ISIM se volvió obsoleto y poco práctico por el problema que presentaba ya que tenía un efecto acumulativo, esto, es por que se cobraba impuesto sobre impuesto por que cada uno de los participantes en una transacción comercial debían pagar el impuesto sin posibilidad de traslado ni acreditamiento lo que ocasionaba que el bien o servicio fuera al final del proceso comercial mucho más caro.

“En la postrimerías de 1968 , las autoridades hacendarías mexicanas exteriorizaron su deseo en el sentido de que , en virtud de los grandes defectos de que adolecía el ISIM y después de haber observado los regímenes tributarios en varios países europeos , convenía implantar en la República Mexicana un impuesto que tuviera las características del IVA. Para ello se dio a conocer en noviembre de 1968, un anteproyecto de Ley de Egresos con objeto de sustituir la cuota federal del ISIM.”⁸

Dada la falta de coordinación de las diferentes entidades federativas para poner en marcha el proyecto que eliminaría al llamado ISIM y que daría lugar a la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos , así como la no aprobación tanto del sector público como del privado , “no se aprobó este proyecto y es hasta el 29 de diciembre de 1978 cuando se publica , en el Diario Oficial , la Ley del Impuesto al Valor Agregado para entrar en vigor a partir del primero de enero de

⁶ idem

⁷ Sánchez Gómez, Narciso., op.cit . p.151

⁸ Paras Pagues , Alberto y Jiménez Delgado, Miguel., op.cit.p.17

1980 y que abroga principalmente el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles , en vigor desde 1948”.⁹

En este orden de ideas creemos pertinente señalar que dentro de la exposición de motivos de este impuesto iba contemplada tanto la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que por falta de consenso tanto del sector público como del privado, no progresó, mientras que la Ley del IVA fue publicada en el diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, tuvo aceptación y entró en vigor en 1980. En este orden de ideas creemos pertinente señalar algunos puntos de la exposición de motivos que dio lugar a la Ley del Impuesto al Valor Agregado que señala Domínguez Orozco:

“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 estos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Con el impuesto que se propone resultará la misma carga fiscal para bienes por el que deba pagarse, independientemente del número de productores, intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano”.¹⁰

El punto es importante resaltarlo debido a que mucha gente, desconociendo del tema, piensa que el IVA es un impuesto que causa inflación a lo largo de todo el proceso productivo, lo cual no ocurre por que conforme va pasando de manos el bien o la tarifa que se cobró por un servicio simplemente se traslada el IVA y al final existe la posibilidad que parte de este a través del

⁹ Domínguez Orozco, Jaime., *Pagos Provisionales del IVA 2002.*, 3ra, Ed. Calidad en Información. México .,2002.p.29

¹⁰ Ibidem, p.29-30

acreditamiento se recupere, como lo dice el siguiente párrafo de la exposición de motivos:

“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 el impuesto y éste conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales.”¹¹

Como ya se mencionó con anterioridad pero no esta demás reiterarlo, esta ley entró en vigor hasta el primero de Enero de 1980 con la que se derogaron leyes que hacían más complicada la recaudación de impuesto que gravaban, ya sea a los egresos o algunas actividades que finalmente englobo la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con lo que además se reducen una serie de tasas que tenían los diversos impuestos, lo cual generaba confusión y molestia al contribuyente.

Incluso en su artículo segundo transitorio, se destacan las 15 leyes y 3 decretos que fueron abrogados a partir del momento de su vigencia, tales como: Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles; Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes; Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices; Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama; Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados; 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 y Pulidoras; Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule; Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio y Televisión; Ley del Impuesto sobre Automóviles Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para Uso de Gas Licuado de Petróleo; Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal; Ley Federal del Impuesto sobre

¹¹ Domínguez Orozco, Jaime., op.cit . p.30

Portes y Pasajes; Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal; Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera; Decreto del Impuesto al Bencol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla , destinados al consumo interior del país ; Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las Entradas Brutas de los Ferrocarriles , y Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.¹²

Como se puede observar el IVA sirvió y sirve para suprimir diversos impuestos y para unificar tramites de carácter administrativo, gravando en una sola disposición otras actividades y servicios que estaban en muchas leyes y que solo complicaban de manera considerable el pago de los impuestos de las empresas y algunas ocasiones de la personas físicas.

2.2. El IVA como Impuesto Indirecto.

Como se expuso con anterioridad el IVA esta dentro de la clasificación de los denominados impuestos indirectos.

“Es un impuesto indirecto, porque el legislador no grava al contribuyente o sujeto pasivo, sino que lo hace por repercusión, ya que dicha persona traslada el monto del tributo a terceras personas hasta llegar al consumidor de bienes y servicios, de tal manera que a este último se le conoce como pagador del impuesto, porque realmente sobre su patrimonio recae el impacto de la contribución, lo cual es común en todos los tributos indirectos”.¹³

Esto es, que el IVA tiene como ventaja la posibilidad de trasladarlo conforme se avance dentro de todo un sistema productivo y el que finalmente paga y le repercute en sus ingresos es el consumidor final, que este a su vez tiene la posibilidad de aplicar el llamado acreditamiento que da la posibilidad de comprobarle al fisco el gasto que hizo contra el propio IVA al pagar por las actividades que realiza y así poder acreditar parte del IVA ya pagado (no su totalidad).

¹² Cfr. Sánchez Gómez Narciso.,p.152-153

¹³ Sánchez Gómez op.cit.p.157.

En cuanto al traslado Sánchez Gómez señala : “al efectuarse la repercusión o traslación del impuesto , el poder adquisitivo del sujeto pasivo queda intacto , porque simultáneamente dicha persona se libera de la obligación contributiva mediante esa secuela que reconoce la ley , para que su única labor consistía en trasladar , retener y enterar el monto del gravamen ante el fisco , mediante la expedición de facturas , notas de venta y la especificación de ese fenómeno en su contabilidad , que debe corroborarse al presentar las declaraciones provisionales y la definitiva”¹⁴

A pesar de todos estos mecanismos que son permitidos por la propia ley, el IVA, es el impuesto indirecto más recaudatorio.

Respecto a lo anteriormente expuesto en relación con el IVA como impuesto indirecto la corte ha emitido una tesis donde además de exponer el porque el IVA esta dentro de dicha clasificación se hace hincapié en la traslación de este, dice:

Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Marzo de 2005
Página: 7
Tesis: P. IX/2005
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación -caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado-, sino que atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad

¹⁴ Idem

tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

El énfasis que hicimos dentro del texto de la tesis es para resaltar que entiende la corte por impuestos indirectos y si lo dice el máximo tribunal creemos que debemos de adoptar tal criterio.

En la anterior tesis es importante subrayar que el legislador grava a los bienes o servicios de una manera “general”, es decir, sin atender específicamente al patrimonio de los contribuyentes ya que se entiende que si puede comprar tal o cual bien o servicio tiene para “absolver” el gravamen impuesto que en realidad no aumenta de manera descomunal el precio de dicho bien.

Otro punto notable es la de la mención de las figuras jurídico-tributarias de la traslación y acreditamiento del impuesto en cuestión, que dentro del proceso productivo evitan que a la larga se presente un aumento de precio de manera descontrolada y con ello inflación de enormes proporciones.

2.3. Elementos del IVA.

Como todo impuesto el IVA tiene sus particularidades en cada uno de sus elementos. El legislador para crear una cierta equidad tuvo que analizar muchas actividades productivas , lo que dio como resultado el objeto , atendiendo a las que consideró indicadas para ser sujetas de este gravamen; la peculiaridad que tiene el IVA es refiriéndose a las tasas aplicables es que son atendiendo a productos , actividades o territorio , el legislador creyó las impuestas las más adecuadas para promover y velar los intereses de los

involucrados en las actividades que en la ley del IVA se hace mención ; en tanto que los sujetos la misma ley los menciona aunque en realidad todos estamos inmersos e involucrados en el pago de este impuesto; finalmente la base es la que causa menos problema ya que solo se toma en cuenta el precio del bien o servicio que va a ser sujeto del gravamen.

Más adelante se explicara cada uno de sus elementos procurando correlacionarla con la propia ley y la jurisprudencia.

2.3.1. Sujetos.

Los sujetos considerados para el pago del IVA son todas aquellas personas físicas y morales “que en el territorio nacional enajenen bienes, presten servicios en forma independiente, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes y servicios, de conformidad con el artículo 1° de la ley”.¹⁵

Para despejar dudas de la anterior cita conviene revisar la ley que en su artículo 1° dice:

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

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

En cuanto a los sujetos creo que no hace falta profundizar sobre quienes recae el impuesto de las actividades que dan origen al pago de este. Sólo hacer un recordatorio de quienes son las personas físicas y morales.

La ley mexicana entiende a las personas físicas como lo señala el artículo 25 del Código Civil Federal

Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

¹⁵ Sánchez , Gómez ,op.cit.p.160

- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Mientras que las personas físicas en los términos del Código Civil Federal son aquellas que tienen la capacidad legal para adquirir derechos y obligaciones.

2.3.2. Objeto.

El objeto del citado impuesto son los siguientes:

- Enajenación de Bienes.
- Prestación de servicios Independientes.
- Otorgar el uso o goce temporal de Bienes.
- Importación de Bienes o Servicios.

Por su parte la Ley del IVA lo señala en el Artículo 1ro., para efectos de comprender en términos jurídicos de que se trata cada una de las actividades antes mencionadas creo conveniente citar los artículos correspondientes de la mencionada ley:

En términos de la ley se entiende por enajenación de bienes lo siguiente:

Artículo 8o.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en los párrafos primero y segundo del artículo 7o. de esta Ley. Cuando se hubiera retenido el impuesto en los términos de los artículos 1o.-A y 3o., tercer párrafo de esta Ley, no se tendrá derecho a la devolución del impuesto y se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo del citado artículo 7o. de esta Ley.

Dentro del artículo citado podemos encontrar puntos importantes a señalar en donde el legislador toma en cuenta algunos aspectos en donde el

contribuyente queda protegido ante la modificación de su haber patrimonial, como lo es en el caso de una donación o por la transmisión de la propiedad debido a causa de muerte. Así como en el caso de no efectuarse la debida transferencia de la propiedad el con causante tiene derecho de que se le devuelva el IVA ya pagado salvo excepciones sujetas a los artículos 1ro. y 3ro. de la propia ley.

En cuanto a la prestación de servicios se tiene que entender por estos lo que señala el artículo que a la letra dice:

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

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

II.- El transporte de personas o bienes.

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

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

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

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

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

El comentario que es pertinente hacer a este artículo es que para las personas que realizan prestación de servicios independientes dentro de su declaración anual tienen que incluir el pago del impuesto objeto de este estudio, pero además la posibilidad de trasladar y acreditar el mismo impuesto teniendo la posibilidad de resultar con un saldo a favor acreditable al siguiente ejercicio.

El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes la ley lo contempla de la forma siguiente:

Artículo 19.- Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al

efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que está Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos 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 trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.

Es importante resaltar que no solo se toma en cuenta el arrendamiento (como el común de la gente lo entiende) como el único modo de otorgar el uso o goce temporal de un bien , lo único que la ley si señala como requisito fundamental para encuadrarse dentro del supuesto es que se a cambio de una contraprestación.

Y como algunos creían que por no otorgarse de forma exclusiva a una sola persona el tiempo compartido no era sujeto al pago de diversos impuestos entre ellos, el IVA, este artículo despeja la duda y lo sujeta al pago del mismo. Respecto a la base del IVA encontramos una jurisprudencia interesante que hace hincapié en cuanto al uso temporal de bienes, así como la locución “y cualquier otro” acto con lo que el legislador busca que si en un futuro se llegase a presentar una situación no señalada en la ley pero que se entiende que cae de forma tácita para el pago del IVA que sea completamente legal cobrarle dicho impuesto al contribuyente. Al respecto la tesis dice:

Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Junio de 2005
Página: 177
Tesis: 1a. XLIX/2005
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 1997, AL DEFINIR EL OBJETO DEL GRAVAMEN NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Del análisis sistemático de los artículos 1o., fracción III, 19 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 1997, se advierte que las personas físicas y morales que otorguen el uso o goce temporal de bienes, están obligadas al pago del impuesto respectivo, entendiéndose por éstos, el arrendamiento, el usufructo, la prestación del servicio de tiempo compartido y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica utilizada, por el cual una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación; y que para el cálculo del gravamen en estos casos deberá considerarse el valor de la prestación pactada a favor de quien los otorga. En ese sentido, se concluye que el referido artículo 19 no viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no existe indefinición del objeto de la contribución, pues el empleo de la locución "cualquier otro acto" sólo revela la intención del legislador de enunciar de manera ejemplificativa -para orientar a los destinatarios de la ley- algunas especies de actos o actividades de uso o goce temporal de bienes, máxime que esa locución no se encuentra aislada, sino relacionada con la oración "por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación".

Finalmente la importación de bienes y servicios se entiende en el marco jurídico como se cita en el artículo que sigue:

Artículo 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

- I.- La introducción al país de bienes.
- II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta Ley.

Como muchos otros artículos de las diversa leyes de carácter fiscal y mercantil creemos que lo que se busca al gravar productos (bienes) y servicios de origen extranjero es proteger al productor o prestador de dicho bien o servicio nacional con el objetivo de incentivar al mercado interno y propiciar una

economía y superioridad interna, y es a través de las leyes en donde nace esa protección o marco de seguridad jurídica.

2.3.3. Base.

Como en todo impuesto este es uno de los integrantes de los impuestos que causan más conflicto ya que a partir de la base se va a hacer el cálculo del impuesto y hay que tener mucho cuidado (por parte del legislador) para procurar que sea lo más equitativo y proporcional posible y así evitar muchas controversias y con ello amparos que van en contra de la recaudación fiscal sobre todo en cuanto a la prestación de servicios ya que para muchos puede ser que un determinado servicio no valga tanto como para otros y en función de eso se debe tomar en cuenta la base para el cálculo del respectivo impuesto.

Un ejemplo bastante ilustrativo puede ser los servicios de un abogado porque a veces dentro de las ofertas abiertas de mercado se encuentran dos profesionales que hacen exactamente lo mismo pero uno cobra \$10,000 y el otro \$25,000 y es aquí en donde podemos encontrar bases totalmente diferentes y que obviamente originan un pago más alto del impuesto.

Al respecto existe una tesis que nos explica como en México se hace el cálculo del IVA y como resultado tendremos al final la base para el cálculo del impuesto para el caso de la prestación de servicios, la tesis es la siguiente:

Localización: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Septiembre de 2005 Página: 304 Tesis: 1a. XCVI/2005 Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

VALOR AGREGADO. INTEGRACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO TRATÁNDOSE DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

El valor agregado es el valor que un productor o un prestador de servicios añaden a los insumos de su actividad, antes de colocar en el mercado el nuevo o mejorado producto o servicio. Consecuentemente, una imposición sobre el valor agregado puede atender a la adición del valor monetario de los factores que el contribuyente incorpora al producto o servicio, o bien, a la sustracción que se efectúe del valor del producto final, en la medida del valor de los insumos. En México, el método utilizado para la determinación del gravamen es del segundo tipo, considerando que los causantes aplican la tasa al valor total de los actos o actividades que llevan a cabo y, al monto así determinado, le sustraen la cantidad que corresponde al impuesto

acreditable, -es decir la que resulta de aplicar la tasa al valor total de los insumos utilizados-, enterando al fisco la diferencia. En la práctica, la tasa del impuesto al valor agregado es aplicada por separado a los componentes del valor agregado -por un lado, al valor de los actos o actividades realizados por el causante y, por el otro, a través del impuesto acreditable, al valor de los insumos-, siendo el caso que el fisco percibe la diferencia entre ambos montos. En estas circunstancias, se aprecia que el método utilizado en el país para determinar el valor agregado vincula necesariamente al gravamen con la transacción y, por ende, con la cantidad total entregada al proveedor de bienes o servicios. En tal virtud, la garantía de legalidad en materia tributaria es salvaguardada en la medida en la que se precise que la base se integra con el total de la contraprestación pactada, así como con las cantidades que adicionalmente se carguen o cobren a quien recibe el servicio -es decir con el monto total pagado al proveedor de bienes y servicios-, a fin de que el gravamen efectivamente pese sobre el valor que es agregado por el causante en el proceso de producción y distribución de satisfactores, sin que sea necesario que el legislador delimite o defina la totalidad de los conceptos que podrían quedar comprendidos en dicho monto.

Lo que se trata de explicar en la anterior tesis es que existen dos formas de calcular el IVA la primera es que al total de lo que cuente un bien o servicio se le adiciona la cantidad que corresponda tomando en cuenta la tasa correspondiente , es decir , que el primer resultado es la base del impuesto en tanto que en México comúnmente el precio final que se presenta al consumidor va incluido el IVA por lo que a la cantidad presentada tenemos que restarle la correspondiente cantidad según corresponda la tasa aplicable a dicho bien o servicio lo que obtenemos como resultado es la base con la que se calculo el impuesto para ofrecer dichos bienes, así mismo conoceremos el impuesto a pagar o retener.

Para Carrasco Iriarte la base “es el valor de los actos o actividades que realiza el contribuyente, más los conceptos incrementables que establece la ley”¹⁶

Por otra parte tenemos una tesis jurisprudencial del 2006 que dice:

Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Octubre de 2006
Página: 9
Tesis: P. /J. 105/2006
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

¹⁶ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal II. Impuestos Federales y Locales.*, 4ª ed, Ed. Iure., México, 2004.p.198.

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.

La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta tesis es bastante clara al establecer que la base es la cantidad total de las actividades o actos señalados en la ley del IVA por lo que se puede entender que una vez conocidos y sumando todos los factores de producción se presenta al mercado el producto terminado con un valor y este último es la base y a esta se le adiciona el correspondiente impuesto. Sólo para no dejar a un lado la tesis habría que resaltar una vez más que el acreditamiento (del cual se hablará más adelante) no comprende parte de la base del impuesto.

2.3.4. Tasas.

En función en las posibles repercusiones en la finanzas públicas que se puede tener debido a las numerosas fronteras que tiene el país, así como de las necesidades de la población se han establecido tres diferentes tasas que son del 0%, 10% y 15%.

Estas tasas, además, obedecen a una política fiscal que el Estado tiene en algunos rubros, atendiendo su importancia en relación con el desarrollo en general del país, un claro ejemplo de esto es que todas las publicaciones están exentas del pago del impuesto al valor agregado como parte de la difusión del hábito de la lectura, cultura y educación.

Empezaremos explicando las tasas en orden ascendiente; la ley del IVA nos señala todas las actividades y actos que estarán sujetos a la tasa del cero por ciento, su artículo 2-A las enumera de la siguiente manera:

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

I.- La enajenación de:

a).- Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

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

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

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

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

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

d).- Ixtle, palma y lechuguilla.

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

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

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

g).- Invernaderos hiropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h).- Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i).- Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

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

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

II.- La prestación de servicios independientes:

a).- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

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

c).- Los de pasteurización de leche.

d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e).- Los de desepite de algodón en rama.

f).- Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g).- Los de reaseguro.

h).- Los de suministro de agua para uso doméstico.

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

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

Esta medida busca impulsar áreas de la economía nacional que les hace falta desenvolverse o bien que son prioritarias para la economía y sostén del país como son los alimentos, o bien que representan un beneficio a la población y al propio Estado como lo es no gravar a las medicinas.

Se busca impulsar una industria que si bien en algunos países es subsidiada como la agrícola, en México se ha buscado sacarla adelante a través de esta clase de medidas como es no pago del IVA sobre algunos insumos o maquinaria

pesada. Al igual que en el caso de la prestación de servicios independientes enfocados a esta rama están incluidos dentro de la tasa del 0% ya que de lo contrario representaría un aumento significativo dentro de los honorarios de los prestadores del servicio y que si bien muchos de los que se dedican a esta industria no tienen para contratar a esta gente menos aun lo harían si aumentará otro tanto su tarifa.

En cuanto a este tema Domínguez Orozco nos menciona: “Los contribuyentes que realicen actos o actividades gravadas con la tasa del 0%, tendrán un doble beneficio, puesto que al trasladarse el impuesto al 0%, no tendrán la obligación de trasladar en forma expresa y por separado el IVA, tal y como se confirma en el artículo 8 del reglamento de la ley del IVA. Por otra parte, estos contribuyentes tienen el derecho de acreditar el IVA que les hubieran trasladado o el que hubieran pagado por la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, no se verán afectados en sus costos y gastos.”¹⁷

En caso de que los contribuyentes que se dedican a una actividad que encuadre en el supuesto del 0% y tengan que importar bienes que tengan una tasa distinta a la mencionada tienen la ventaja de acreditar el impuesto pagado como parte del incentivo que el Estado busca con la tasa del 0%.

Finalmente, respecto a lo anterior existe una tesis que explica de manera breve pero precisa el porque a los sujetos a la tasa cero se permite acreditar y por que a los exentos no, además de establecer la diferencia entre estos dos, dice:

Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXII, Julio de 2005
Página: 1569
Tesis: III.2o.A.122 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

VALOR AGREGADO. LA POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL IMPUESTO RELATIVO POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS CON LA TASA CERO Y NO POR LOS EXENTOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO EXISTIR IDENTIDAD ENTRE AMBOS BENEFICIOS.

¹⁷ Domínguez Orozco, Jaime., op.cit.p.40

El diverso trato establecido en la mecánica del acreditamiento del impuesto que prevé el artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto de los causantes exentos y los sujetos a la tasa del 0%, se encuentra objetivamente justificado en la medida en que en el caso de la tasa cero, el legislador creó una forma de apoyo superlativo al caso de los exentos y, por tanto, tal circunstancia no es violatoria de las garantías de equidad y proporcionalidad impositiva previstas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República. En efecto, la tasa cero, a diferencia de la exención, tiene como finalidad preponderante proteger a la población social y económicamente más desprotegida, pues al permitir acreditarse el impuesto que le es trasladado al sujeto del tributo se transforma en un verdadero subsidio en apoyo a la actividad de que se trate; en cambio, la exención apoya a un grupo específico de la industria o producción nacional, pero sin permitir el acreditamiento, como en el caso de la tasa cero, otorgando un beneficio que el propio legislador dispuso sea menor que el tratamiento fiscal concedido a los otros contribuyentes.

Tal como hemos venido mencionando reiteradamente la tesis también señala que la tasa cero se creó con el propósito de apoyar a grupos vulnerables y con el acreditamiento se busca que al final se convierta en un subsidio que si bien el Estado no lo está sufragando de manera directa si lo hace a través de la disminución de la recaudación fiscal.

Aún cuando existen multiplicidad de productos destinados a la alimentación es conveniente preguntarse cual es el factor determinante que fija el criterio de designarle tal o cual tasa del pago del IVA, respecto a esto la siguiente tesis jurisprudencial deja en claro este punto:

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Julio de 2006

Página: 432

Tesis: 2a. /J. 84/2006

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, INDEPENDIEMENTE DE QUE INTEGREN O NO LA DENOMINADA CANASTA BÁSICA.

Si bien es cierto que en principio el legislador estimó pertinente aplicar la tasa del 0% únicamente a la enajenación de los alimentos que integran la canasta básica y otros de consumo popular, también lo es que posteriormente, con el objeto de coadyuvar con el sistema alimentario mexicano y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, la referida tasa se hizo extensiva a la enajenación de todos los productos destinados a la alimentación (con ciertas excepciones), dado que de esta manera se reduce su costo, al permitir que los contribuyentes acrediten el impuesto al valor agregado que se les traslada durante el proceso de elaboración y

comercialización respectivo, por lo que se concluye que la llamada canasta básica no determina la aplicación de la tasa del 0%.

Como comentario podemos agregar que dentro de las excepciones a esta tesis encontramos dentro del propio Art.2-A de la ley del IVA antes transcrito las bebidas gaseosas, los néctares, bebidas distintas a la leche aun cuando deriven de esta y los complementos alimenticios. Esta medida es bastante lógica si partimos de la idea de que en México existe diversidad de alimentos.

En cuanto a la tasa del 10% podemos citar el Art. 2 de la ley del IVA que dice lo siguiente:

Artículo 2o.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

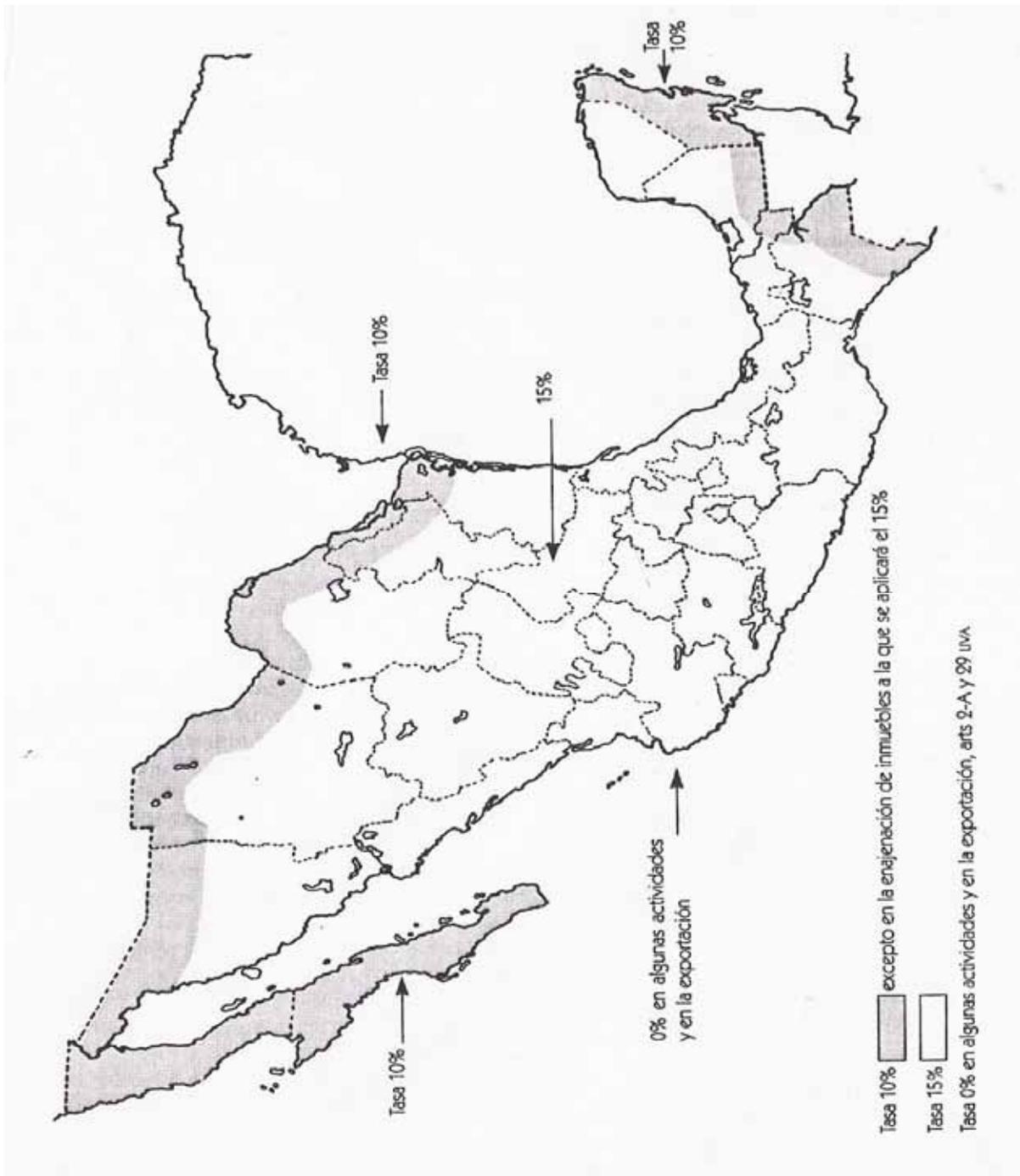
Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%:

Para efectos de esta Ley, se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

Debido a que en este artículo se hace mención de las fronteras y de algunas partes de nuestro territorio que hacen la diferencia entre el cobro del 10% y 15% del IVA creemos conveniente señalar estos puntos gráficamente con un mapa de la República Mexicana, aun cuando se hablará más adelante de la tasa del 15%.

MAPA DE LAS ZONAS DE LA APLICACIÓN DE LAS TASAS DEL IVA



El Profesor Carrasco respecto a esta tasa puntualiza: “De 10% es la tasa preferencial, la cual se aplicará a los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, cuando se realicen por residentes en la región fronteriza y

siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa de 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza. Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto se calculará aplicando al valor que señala esta ley la tasa de 15%”¹⁸

Esto último lo contempla expresamente la ley , una de las razones por la que puede ser que la tasa aumente aun en la región fronteriza a 15% , tratándose bienes inmuebles posiblemente se deba a que estos bienes suelen aumentar rápidamente su valor por lo que el adquirente pronto recuperará la erogación e incluso obtener una ganancia. Además que involucra al Estado a través de la figura de la propiedad privada y este tiene que obtener un beneficio (es el que recibe el impuesto).

Respecto a la tasa de 10% Domínguez Orozco dice: “Se debe cumplir con los dos supuestos que establece esta disposición, para estar sujeto a la tasa del 10%, esto es, que se trate de residentes en la región fronteriza y también que la entrega material de los bienes o la prestación del servicio se lleve a cabo en la citada región fronteriza. Así por ejemplo, si una persona residente en la Ciudad de Tijuana, estará gravada al 15%, por que no se cumplen los dos supuestos para aplicar la tasa del 10%. Otro caso sería, si una empresa residente en Tijuana vende algún producto y es entregado en la Ciudad de Guadalajara, tendrá también que pagar el 15%, porque, nuevamente, no se cumplen los dos supuestos que establece la ley”¹⁹

La anterior cita es muy importante retomarla para darnos cuenta que debido al dinamismo que conlleva en si la actividad del comercio y que muchas de las actividades que grava el IVA requieren de ese movimiento , debemos suponer que por lo que respecta a la recaudación del 10% no es común que pase en México por que es difícil reunir ambos requisitos , sin embargo esta tasa fue pensada más que nada en beneficio de los importadores para que al

¹⁸ Carrasco Iriarte , Hugo., op.cit.p.201

¹⁹ Domínguez Orozco , Jaime.,op.cit.p.39

momento del intercambio de mercancía no fuera muy dispares los precios al hacer la conversión en pesos a moneda extranjera o viceversa y importador residente en México no viera demasiado elevado de precio la mercancía que adquiriría.

Finalmente, la tasa del 15% es la que tiene menos complicaciones ya que lo complicado (a veces) es encuadrar una situación para el pago de las tasas del 0% y 10%.

Por lo general ningún autor menciona más allá que se trata de la tasa general y corresponde al sector más amplio de las actividades económicas. La ley solo hace una breve mención en el Art.1 en su segundo párrafo, que dice:

Artículo 1o.- (segundo párrafo)

El impuesto se calculará aplicando los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%.
El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Solo agregaremos como comentario que esta tasa es muy alta sobre todo para un país en vías de desarrollo en donde un aumento tan significativo al precio de ciertas mercancías eleva demasiado el costo y hace difícil y a veces imposible adquirir ciertos bienes.

Por otro lado creemos conveniente generalizar a todos los bienes esta tasa siempre y cuando las tasas de los demás impuestos se redujeran significativamente como es al ISR, así se compensaría y tal vez se recaudaría un poco más por que finalmente lo que no podemos hacer es dejar de consumir y personas que no pagan impuesto (como los ambulantes) contribuirían aunque sea en contra de su voluntad.

2.3.5.Época de Pago.

A partir del 2003 el impuesto se paga de manera definitiva cada mes, a más tardar el día 17 del mes siguiente a que corresponde el pago. Para efectos de fundamentar la anterior afirmación citamos el Art.5-D de la LIVA que dice:

Artículo 5o.-D. El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.

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

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28 de este ordenamiento. Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

Sólo para efectos informativos señalamos el Art.33 en donde se menciona cuales son las excepciones para el pago y cálculo mensual de este impuesto:

Artículo 33.- Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. En las importaciones ocasionales el pago se hará como lo establece el artículo 28 de esta Ley. En estos casos no formulará declaración mensual ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los documentos que señala la fracción III del artículo anterior y conservar la documentación correspondiente durante 5 años.

Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en el caso a que se refiere el artículo 1o.-A, fracción I de esta Ley.

Este artículo hace hincapié sobre todo cuando se causa impuesto por motivo de actividades sujetas a él pero que el contribuyente no las lleva a cabo con regularidad. En el caso de los notarios, fedatarios públicos y jueces tienen la obligación de enterar al fisco el importe a pagar a causa de la enajenación de inmuebles, lo deberán hacer dentro de los 15 días siguientes a la firma de la escritura del correspondiente inmueble.

Este tema hace que nos preguntemos ¿Qué hacer en caso de un saldo a favor?, ¿Cómo evito que el costo de las mercancías aumente abruptamente por

tratarse de un impuesto en cascada? Para responder a estas interrogantes abordaremos los temas de traslado y acreditamiento.

2.4. La figura del Traslado en el IVA.

La figura del traslado más que una obligación es un derecho que el contribuyente tiene para pasar a otro la carga económica que el pago del IVA conlleva.

Sánchez Miranda opina: “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 (LIVA).”²⁰

Este tema está íntimamente relacionado con la acreditación del mismo por lo que mencionaremos brevemente que es ya que más adelante lo desarrollaremos de manera más amplia, “IVA acreditable es el impuesto que se traslada y paga el cliente al proveedor por allegarse de compras o servicios e inclusive el que paga en aduanas con motivos de la importación de bienes, el cual se restará contra el IVA que cargo a cobro a su vez a sus clientes.”²¹

Estos dos temas tienen mucho que ver uno con el otro ya que si no se cumple con el supuesto del traslado posteriormente es imposible acreditarlo lo cual causaría que el contribuyentes absorbería el cobro del impuesto sin posibilidad de recuperarlo.

Al respecto Plascencia Rodríguez opina: “sucede que el contribuyente no obstante realizar actos gravados no traslada el IVA debiendo hacerlo según lo establece la norma, entonces la cadena traslativa se rompería y dicho contribuyente no recuperaría el impuesto por él aceptado. La condición *sine quan non*, para que el contribuyente pueda acreditar las cantidades de impuesto que le hubieran trasladado o que el hubiese pagado es que estas cumplan con ciertos requisitos que establece la ley, cumplidos los cuales dichas cantidades adquieren el carácter de acreditables.”²²

Una vez hecha la explicación doctrinal de lo que es el traslado creemos conveniente señalar lo que para efectos de esta figura dice la ley que en el Art.1 tercer párrafo señala:

²⁰ Sánchez Miranda, Arnulfo., *Aplicación Práctica del Impuesto al Valor Agregado 2006.*, Ed. ISEF., México, 2006. p. 40

²¹ Ibidem p.41

²² Plascencia Rodríguez, José Francisco., *Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.*, Ed. Themis., México, 1994. p.5

Art.1.- (tercer párrafo)

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 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

En realidad la figura del traslado no es otra cosa que cobrarle el impuesto que ya se nos cobró al siguiente que siga en la cadena de producción o bien que solicite algún servicio, claro, respetando la tasa que se nos cobró, nunca deberá ser una cantidad mayor.

Dentro del artículo antes citado se hace remisión al Art.1-A, en el cual la ley establece una obligación para los que lleven a cabo en forma ordinaria la práctica del traslado que es la de retención, respecto a esto dice:

Artículo 1o.-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II. Sean 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, cuando éstos sean personas físicas.

III. Sean 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. Sean 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 terminal 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.

Las personas morales que hayan efectuado la retención del impuesto, y que a su vez se les retenga dicho impuesto conforme a esta fracción o realicen la exportación de bienes tangibles en los términos previstos en la fracción I del artículo 29 de esta Ley, podrán considerar como impuesto acreditable, el impuesto que les trasladaron y

retuvieron, aun cuando no hayan enterado el impuesto retenido de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 5o. de esta Ley.

Cuando en el cálculo del impuesto mensual previsto en el artículo 5o.-D de este ordenamiento resulte saldo a favor, los contribuyentes a que se refiere esta fracción podrán obtener la devolución inmediata de dicho saldo disminuyéndolo del monto del impuesto que hayan retenido por las operaciones mencionadas en el mismo periodo y hasta por dicho monto.

Las cantidades por las cuales los contribuyentes hayan obtenido la devolución en los términos de esta fracción, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

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, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna, salvo lo dispuesto en la fracción IV de este artículo.

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de esta ley, podrá autorizar 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.

La figura de la retención es relativamente reciente, se introduce “como medida para combatir la evasión y elusión fiscal, se introduce a partir del primero de enero de 1999 la figura de la retención en el IVA, y para la reforma del año 2000.”²³

Decidimos resaltar el texto de la ley para recalcar cuando se hará de hecho la retención así como para señalar nuevamente que el pago del impuesto se hace el día 17 del mes posterior al que se causó, así que el retenedor, tiene la obligación de enterar al fisco federal tanto sus impuesto (por su actividad), así como las retenciones que llevó a cabo.

²³ Domínguez Orozco , Jaime., op.cit.p.47

Esta medida ha contribuido de manera importante a una mayor recaudación fiscal, y para los contribuyentes no resulta perjudicial por que si se tiene un saldo a favor podrán solicitar devolución o compensación.

Al respecto la SCJN ha emitido jurisprudencia, dice:

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Diciembre de 2002

Página: 254

Tesis: 2a. /J. 134/2002

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE RETENCIÓN ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 1o. Y 1o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN TANTO QUE OTORGA UN TRATO DESIGUAL A CATEGORÍAS DE SUJETOS QUE SE ENCUENTRAN EN UNA SITUACIÓN DISPAR RESPECTO DEL MECANISMO DE TRASLADO Y ACREDITAMIENTO DE ESE TRIBUTO, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

De conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 1o.-A, 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. Ahora bien, la circunstancia de que en estas hipótesis el sistema de retención provoque un trato desigual para las personas físicas que realizan el mismo hecho imponible, dependiendo de que el servicio o el uso o goce temporal se preste o se conceda en favor de una persona moral o de una persona física, no conlleva una transgresión al principio tributario de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues como el mencionado sistema no guarda relación con las normas que establecen la conducta gravable, su momento de causación, y el procedimiento para determinar la base relativa o las diversas tasas aplicables, sino que se insertan dentro del mecanismo que rige el traslado y acreditamiento del tributo señalado, debe estimarse que el trato dispar se encuentra plenamente justificado, ya que mediante él no se modifica la afectación patrimonial que genera este mecanismo y, en cambio, sí se atiende a circunstancias que trascienden a su funcionamiento, en tanto que con ello se crean obligaciones diversas para sujetos que se encuentran jurídica y fácticamente en situaciones desiguales, en virtud de que, por lo general, las personas físicas, en relación con las morales, gozan de una menor capacidad contable y administrativa, y el grado de control que tiene el Estado sobre ellas es inferior, lo que ha provocado que aquéllas no cumplan cabalmente con el mencionado mecanismo, enterando el impuesto trasladado, lo que afecta gravemente el sistema de recaudación de esa contribución.

Es de suma importancia lo que dice esta jurisprudencia por que a pesar que si se señalan situaciones al parecer inequitativas para las personas físicas respecto a las morales la SCJN reconoce que es difícil hacerlo para ambas

partes ya que las personas físicas no cuentan con muchos de los recursos económicos y contables con los que cuenta una persona moral. Así que, la corte reconoce que afecta de manera trascendente a la recaudación de este impuesto, pero al exigirle por igual a las personas físicas constituiría una situación inequitativa por lo antes mencionado.

Aun que si bien estamos de acuerdo con el criterio de la corte, al respecto sugeriríamos adicionar a este artículo las condiciones en las que las persona físicas podrían hacer la retención para que la hacienda pública pudiera tener un mayor control y recaudación fiscal en este rubro.

2.5. El IVA y el Acreditamiento.

Para efectos prácticos creemos conveniente empezar por citar a la ley del IVA en su Art.4, en donde se da una explicación jurídica de los que debe entenderse por esta figura y dice:

Artículo 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

En pocas palabras el acreditamiento consiste en recuperar el impuesto ya pagado contra el impuesto retenido , es decir que con anterioridad tuvo que haberse presentado con todos los requerimientos el traslado del IVA y no se puede recuperar más de los que efectivamente se pago debido a que el fisco requiere comprobante (facturas) con el IVA debidamente desglosado .

Citando a la Dra. Santoyo Morales, “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.”²⁴

A su vez Carrasco Iriarte dice: “el acreditamiento del impuesto trasladado procederá hasta el momento en que se pague y, en su caso, las adquisiciones realizadas que hayan dado origen al mismo también hayan sido efectivamente pagadas.”²⁵

Como ya hemos mencionado anteriormente la figura del acreditamiento y la del traslado están íntimamente relacionadas ya que la primera no podría existir si no ocurre necesariamente la segunda, es un sistema lógico-jurídico en donde co-existen los dos procedimientos.

Para llevarlo a cabo de manera exitosa debemos apegarnos a lo que dicta la ley en su Art.5, 5-A, 5-B, 5-C y 5-D, para efectos de la presente tesis sólo presentaremos el primero que son los requisitos generales o básicos para que se lleve a cabo, son:

Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 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 los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta. Asimismo, la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en la citada Ley.

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no

²⁴ Santoyo Morales ,Erika Yaaltizitl., *El Mecanismo de Acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado , un Estudio Constitucional.*, Tesis Doctoral, UNAM., México,2005.p.229

²⁵ Carrasco Iriarte, Hugo, op.cit.p.214.

exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente;

II. Que el impuesto al valor agregado 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;

III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, y

V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

a) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

b) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable;

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y

d) Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.

2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable.

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 50.-A de esta Ley.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 50.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos numerales, en el mes en el que ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 50.-A de esta Ley.

Cuando el impuesto al valor agregado en la importación se hubiera pagado a la tasa de 10%, dicho impuesto será acreditable en los términos de este artículo siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza.

Respecto a la fr.I se resalto el texto que creemos es importante para efectos de la acreditación, dice que sean estrictamente indispensables, tomado en cuenta que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta aun cuando no este obligado al pago de este. Esta afirmación es incongruente ya que si no esta obligado al pago del ISR como es que se toma en cuenta las deducciones del mismo.

En varias fracciones podemos observar que se hacen diversa aclaraciones para todos aquellos contribuyentes que realicen actividades

correspondientes a la tasa 0% , porque recordemos que ellos tienen derecho a acreditar el impuesto que se le hubiera trasladado durante el proceso productivo al adquirir insumos o servicios que estuvieran gravados con las tasas de 10% o 15%.

La siguiente tesis sujeta el acreditamiento a los principios de justicia fiscal ya que forma parte importante dentro del pago del IVA:

Localización: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006 Página: 9 Tesis: P. /J. 105/2006 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Administrativa

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.

La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El acreditamiento no forma parte de la base del impuesto pero está íntimamente ligado con el monto a pagar ya que una vez conocido el monto impuesto podremos saber cuánto es lo que podemos acreditar, además que adquiere tanta relevancia dentro de las características propias del IVA que es por eso que debe sujetarse a los principios de la justicia fiscal como lo son los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad.

Como comentario a este tema podemos decir que el acreditamiento forma parte esencial de la mecánica del impuesto al valor agregado ya que sin él nos veríamos en el grave problema del constante aumento en los precios objeto del gravamen, lo cual afectaría de manera significativa la economía, personal, industrial y nacional.

2.6. Los Exención en IVA.

Para abordar el tema creemos necesario proporcionar una definición de los que es la exención, esta, la aporta la Dra. Santoyo Morales y dice: “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 aquellos 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 , 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.”²⁶

La exención, pues, se creo primordialmente para otorgar preferencia fiscal a ciertos grupos específicos de la industria que se encuentren en desventajas económicas antes otro sector, retomando la definición de la Doctora Santoyo, creemos que es por conveniencia porque el legislador al ver a un sector desprotegido antes otro decide apoyarlo de manera fiscal por lo que resulta conveniente al país ya que si este sector resulta efectivamente beneficiado conllevara un beneficio general.

Por política económica es debido a que si dicho sector tiene futuro dentro del rama comercial , se busca impulsarlo para posteriormente dominar el mercado y que represente un ingreso monetario al país , así como la creación de empleos que representa un aumento de contribuyentes y por tanto un ingreso fiscal.

Respecto a esto la tesis que resulta aplicable es la siguiente:

**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 1193, Mayoría de tres votos.
IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS CONCEPTO.**

²⁶ Santoyo Morales ,Erika Yaaltizitl.,op.cit.p.94

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 causante, pero que no esta obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.**

Como ya ha sido mencionado con anterioridad los exentos no son un grupo vulnerable pero sus actividades han sido consideradas por el legislador como vitales o importantes ya sea para la economía o para el desarrollo de cierta industria, es por eso que como dice la tesis es causante pero no tiene la obligación de enterar el impuesto.

Para dar mayor certeza de lo anterior creemos conveniente señalar las características de la exención:

- a) 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.
- b) 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.
- c) 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.²⁷

Respecto al inciso a) existe una tesis que dice:

Localización: Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Julio de 2003 Página: 1248 Tesis: IV.2o.T.56 A Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

²⁷ Cfr. Santoyo Morales Erika Yaaltizitl.,op.cit.p.95

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN DE PAGO DE ESE IMPUESTO NO PUEDE DETERMINARSE ACUDIENDO A SUJETOS O HECHOS ANÁLOGOS.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, señalen excepciones o fijen infracciones o sanciones, son de aplicación estricta; luego, del precepto citado se concluye que no puede invocarse como causal de exención del pago del impuesto al valor agregado, el que el sujeto o hecho imponible de éste, sean análogos a otros sujetos o hechos que, de acuerdo con la ley, no están obligados a cubrir dicho impuesto.

En materia fiscal es necesario verificar que un supuesto encuadre específicamente dentro de la ley que nos interesa de lo contrario no serán aplicables a nuestra situación, como en el caso de la exención en materia de IVA, sino estamos dentro de la ley, es decir, la situación no puede estar acorde con la ley de la materia no podremos por simple analogía o por mayoría de razón aludir a esa situación.

Son muy diversas las actividades, bienes y servicios que son exentos, para efectos de esta tesis solo daremos mención a que se encuentran contemplados en los Art.2-C. 9º, 15, 20 y 25 de la LIVA.

Dentro de este capítulo se abordaron las generalidades del IVA para tener una breve idea de la importancia y funcionamiento de este impuesto indirecto, además que nos ayuda a saber el efecto práctico de la aplicación del mismo para formarnos nuestra propia opinión sobre posibles reformas o la generalización de este.

CAPITULO III. LA FIGURA DE LA DEVOLUCIÓN DEL IVA.

3.1. Concepto de Devolución.

Propiamente no se tiene un concepto jurídico de lo que se deba entender por devolución por lo que para efectos de la investigación estableceremos que la Devolución es el acto por medio del cual el contribuyente (persona física o moral), pide a las autoridades fiscales el reembolso de cantidades que cree que han sido indebidamente pagadas o bien ha resultado saldo a favor al final de su declaración anual o complementaria.

Creemos pertinente señalar lo que dice el artículo 22 de nuestro Código Fiscal ya que es en este en donde se menciona de manera explícita lo que concierne al IVA como impuesto de carácter indirecto:

Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. **Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.** Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Lo que hemos resaltado del texto es lo que consideramos más importante por que nos dice quienes son los que tienen derecho a reclamar en cierto momento la devolución al primer sujeto al que se refieren al decir “a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado” , son a los sujetos pasivos materiales de la relación jurídico-tributaria.

En el caso específico del IVA más adelantes explicaremos ampliamente quien es el sujeto pasivo material. En seguida el precepto nos señala que las personas que hubiera traslado el impuesto no tendrá derecho a solicitar la devolución, esto es por que si seguimos la lógica del legislador o por simple

sentido común, el que traslado el impuesto (sujeto pasivo formal), aunque si bien ya lo pago , ese gasto que hizo ya lo recuperó (por así decirlo) al trasladarlo al siguiente sujeto de la cadena de producción o bien al sujeto pasivo material , por lo que le quita el derecho a pedir una devolución por que obtendría una recuperación excesiva del impuesto.

Finalmente dentro de este tema es conveniente señalar el plazo que tiene el contribuyente para solicitar la devolución conforme al CFF, en el párrafo sexto del mismo artículo que dice:

Art.22 párrafo sexto CFF:

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesario y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

De lo anterior podemos resaltar algunos aspectos que consideramos que es lo que debemos tomar en cuenta siempre que queramos pedir una devolución:

- a) La devolución debe llevarse a cabo dentro de 40 días siguientes a la fecha en que se presente la solicitud ante la autoridad fiscal competente.

- b) Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A, las autoridades tendrán 25 días para hacer efectiva la devolución. Sólo por señalar a la generalidad que se encuentra dentro de este supuesto podemos mencionar:
- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$30,470,980.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$60,941,970.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
 - Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente.
 - Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.
- c) Una vez hecha la solicitud, la autoridad tendrá 20 días después de presentada la solicitud de devolución para verificar la procedencia de esta, requiriendo al contribuyente datos, informes, o documentos, este, tiene un plazo máximo de 20 días para cumplir con la solicitud, apercibido que de no hacerlo se le tendrá por desistido la devolución correspondiente.
- d) En caso de ser necesario la autoridad podrá hacer un segundo requerimiento dentro de los diez días siguientes al cumplimiento del primero, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para

el cumplimiento se tiene un plazo de diez días e igualmente se toma en cuenta el mismo apercibimiento.

- e) Finalmente, debemos señalar que entre el requerimiento y los días que transcurran en lo que el contribuyente exhibe lo que se le solicitó, no se contará el tiempo a efecto del cómputo de los 40 días.

Para que no exista ningún problema en el procedimiento anteriormente citado es conveniente tomar en cuenta la reforma que se hizo a este artículo en su párrafo décimo segundo, publicado en el diario oficial de la federación el primero de octubre de 2007, dice:

Artículo 22. ...

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación concluirá dentro de un plazo máximo de noventa días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

El ejercicio de las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza la autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aún cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos.

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno

del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo sexto del mismo, para efectuar la devolución.

Como podemos dar cuenta dentro de estos últimos párrafos reformados se otorgó a las autoridades fiscales una forma más para evitar en la mayor medida de lo posible la devolución de saldos a favor que reclamen los contribuyentes. Por que aún cuando resulte procedente la devolución el período que tienen las autoridades para comprobar la procedencia del monto a devolver es un período por demás largo.

Por otro lado, estando a favor de dicha reforma podemos decir que los contribuyentes que pretendan solicitar una devolución lo pensarán dos veces antes de hacerlo, primero, porque puede resultar que aún cuando obtengan la devolución y no tenían derecho a hacerlo se le aplicarán recargos conforme al artículo 21 del CFF; y , segundo, la devolución cuando se hace conforme al procedimiento descrito puede tardar diez días después de la notificación de la resolución respectiva y como todos sabemos las notificaciones pueden tardar mucho tiempo debido a las inmensas cargas de trabajo que tienen las dependencias.

3.1.1. Devolución de Pago de lo Indebido.

Dentro de nuestras leyes fiscales no encontramos que el legislador de alguna diferencia entre pago de los indebido y saldo a favor por lo que nos remitimos a lo que opina Uresti Robledo: El pago de lo indebido se materializa cuando el particular entera un gravamen sin estar obligado, lo paga dos veces o por error lo entera en exceso, e incluso cuando paga un crédito fiscal indebidamente determinado por la autoridad.”¹

Para este tema se nos pareció pertinente recurrir al Código Civil Federal que para efectos de ilustrar este punto señalamos los artículos siguientes:

Artículo 1883.- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

¹ Uresti Robledo, Horacio., *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico.*, Ed. Taxxx., México , 2002, p.447

Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa prestación; si procede de buena fe, sólo debe pagar lo equivalente al enriquecimiento recibido.

Artículo 1884.- El que acepte un pago indebido, si hubiere procedido de mala fe, deberá abonar el interés legal cuando se trate de capitales, o los frutos percibidos y los dejados de percibir, de las cosas que los produjeren. Además, responderá de los menoscabos que la cosa haya sufrido por cualquier causa, y de los perjuicios que se irrogaren al que la entregó, hasta que la recobre. No responderá del caso fortuito cuando éste hubiere podido afectar del mismo modo a las cosas hallándose en poder del que las entregó.

Artículo 1887.- El que de buena fe hubiere aceptado un pago indebido de cosa cierta y determinada, sólo responderá de los menoscabos o pérdidas de ésta y de sus accesiones, en cuanto por ellos se hubiere enriquecido. Si la hubiere enajenado, restituirá el precio o cederá la acción para hacerlo efectivo.

Lo que debemos comentar respecto al artículo 1883 , es el principio básico de los que se debe hacer cuando se recibe un pago de los indebido , en este caso , el fisco debe restituir lo indebidamente pagado , pero recordemos que de igual forma cuando un contribuyente omite hacer un pago de alguna de las contribuciones , se le actualiza, también ocurre lo mismo con el fisco ya que se toma en cuenta la depreciación de la moneda así como el menoscabo y perjuicios sufridos (artículo 1884) que hemos sufrido por entregar algo que no nos correspondía hacerlo.

Finalmente, el artículo 1887 hace referencia a cuando se reciba el pago de los indebido de “buena fe”, en este caso sólo se responderá restituyéndolo.

Así mismo, creemos conveniente citar dentro de este tema el artículo 23 párrafo primero y segundo del CFF que a la letra dice:

Artículo 23. 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 impuestos 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. **Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice.** Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique. Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

De este artículo podemos desprender la siguiente interpretación: una vez determinado un saldo a favor los contribuyentes, que presentes declaración, podrán optar por compensarlo contra adeudo propio o contra retención a terceros, siempre y cuando:

- Deriven de impuestos federales distintos a los que se causen con motivo de la importación.
- Los administre la misma autoridad, y;
- No tengan destino específico.

Esto se realizará a través de la llamada compensación prevista dentro de mismo CFF en su artículo 17-A, lo que vale la pena resaltar es que dichas compensaciones derivadas del pago de los indebido se harán en base a cantidades actualizadas lo cual es un punto a favor del contribuyente derivado del error de la autoridad.

Por otro lado, también podrá llevarse a cabo la compensación cuando una vez presentada la declaración, el contribuyente, se de cuenta que se tiene un saldo a favor, es decir, de lo ya pagado se percate que resulta una cantidad que haciendo bien el desglose de cada una de las contribuciones se de cuenta que en una pagó más de lo que realmente le correspondía, En este supuesto también puede pedir a la autoridad la compensación como anteriormente mencionamos.

En cuanto a este tema tenemos una tesis de la corte que alude y perfecciona lo ya expuesto, dice:

**Tesis aislada Materia(s): Constitucional, Administrativa Novena Época
Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV,
Julio de 2001 Tesis: P. XI/2001 Página: 9**

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.

Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en

la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. **Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaría recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.**

Para la aplicación de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria se debe tomar en cuenta que son aplicables para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria , de no ser así incurriríamos en una falta grave al precepto señalado dentro de la tesis antes citada y pilar fundamental de nuestro sistema tributario : la Fr. IV del art.31 Constitucional .

Es así, que cuando se habla de la devolución del pago de lo indebido, la autoridad, la igual que el contribuyente, tiene la obligación de actualizar las cantidades en razón al posible menoscabo que sufrió el contribuyente al enterar lo que no le correspondía.

3.1.2. Devolución por Saldo a Favor.

Para empezar con este tema debemos aclarar que se debe entenderse por saldo a favor, respecto a esto Uresti Robledo, dice: “Por saldo a favor pudiera entenderse cuando el particular, ajustándose a la ley de la materia, entera pagos provisionales superiores al impuesto anual o definitivo, como puede ocurrir en el ISR. Incluso, en los formatos de declaración se incluye un espacio denominado “A FAVOR”, independientemente de que dicho saldo

provenza de errores o de pagos provisionales calculados conforme a la Ley que excedieron al impuesto definitivo.”²

Entonces, por saldo a favor podemos entender que es la cantidad que resulta excedente al hacer nuestro pago de carácter definitivo, es decir, en algún período provisional pagamos más de los que realmente nos correspondía, esto podemos advertirlo dentro de nuestra contabilidad al hacer el ajuste anual real de nuestros ingresos.

Una vez explicado que es el saldo a favor conviene señalar cuando aparece esta figura dentro del contexto del IVA: “El saldo a favor en el IVA aparece cuando el impuesto acreditable en un periodo o ejercicio es superior al impuesto que corresponde a las operaciones, actos o actividades gravadas, realizadas por el contribuyente en ese lapso de tiempo”.³

Respecto a este tema encontramos que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1-A Fr. IV párrafo tercero dice:

Art.1-A

Fr. IV. 3er.párrafo.-Cuando en el cálculo del impuesto mensual previsto en el artículo 5o.-D de este ordenamiento resulte saldo a favor, los contribuyentes a que se refiere esta fracción podrán obtener la devolución inmediata de dicho saldo disminuyéndolo del monto del impuesto que hayan retenido por las operaciones mencionadas en el mismo periodo y hasta por dicho monto.

Solo como dato general recordemos que el artículo 5º inciso d) de dicha ley nos explica la época de pago carácter mensual que tiene este impuesto que se lleva a cabo a más tardar el día 17 de cada mes, excepto por lo señalado por el artículo 33 de la propia ley y para las importaciones de los bienes tangibles se hará de acuerdo al artículo 28.

Una vez que el contribuyente ha detectado un saldo a favor la Ley del IVA en su artículo 6 nos proporciona la manera en que podemos manejar los saldos a favor que nos resulten dice.

Artículo 6o. Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en

² Uresti Robledo, Horacio., *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico.* op.cit .p.448

³ Plascencia Rodríguez, José Francisco., *Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.*, op.cit. p.55

los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Los saldos cuya devolución se solicite o sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Tratándose de los contribuyentes que proporcionen los servicios a que se refiere el inciso h) de la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley, cuando en su declaración mensual resulte saldo a favor, dicho saldo se pagará al contribuyente, el cual deberá destinarlo para invertirse en infraestructura hidráulica o al pago de los derechos establecidos en los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos. El contribuyente, mediante aviso, demostrará ante el Servicio de Administración Tributaria la inversión realizada, o en su caso, el pago de los derechos realizado.

Como podemos darnos cuenta el anterior artículo explica, creemos que con bastante claridad, las diversas opciones que tenemos como contribuyentes al obtener un saldo a favor dentro del IVA:

a) Acreditarlo contra el mismo impuesto, esto se hace cuando en el ejercicio inmediato anterior tuvimos un saldo a favor podemos tomarlo en cuenta para el siguiente año.

b) Solicitar su devolución, se lleva a cabo cuando una vez hecho el pago definitivo advertimos un excedente de pago de nuestros impuestos por lo que decidimos solicitar a las autoridades la cantidad que pagamos de más.

c) Compensarlo contra otros impuestos, esto se puede hacer siempre y cuando se trate de impuestos con el mismo carácter, es decir, impuestos federales con impuestos federales o se trate de un mismo impuesto como IVA vs IVA.

En este último inciso debemos remitirnos a los que establece el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que pone reglas específicas contra la compensación entre las que tenemos que destacar que en materia del IVA como impuesto federal solo se podrá compensar contra otro impuesto de este mismo carácter, así como que no podremos compensarlo contra los gravámenes pagados por motivo de importaciones.

Si una vez compensado el impuesto aun existen remanentes el contribuyente tendrá derecho a solicitar su devolución conforme a lo establecido en el artículo 22 del propio código.

El reglamento de la Ley del IVA en su artículo 23 determina que:

Artículo 23. Para los efectos del artículo 6o. de la Ley, cuando se presenten declaraciones complementarias substituyendo los datos de la original, en virtud de las cuales resulten saldos a favor o se incrementen los que habían sido declarados, el contribuyente podrá optar por solicitar su devolución, llevar a cabo su compensación conforme a lo dispuesto en dicho artículo o por continuar el acreditamiento en la siguiente declaración de pago al día en que se presente la declaración complementaria.

Señalamos este artículo por que nos parece importante hacer una observación en cuanto a las posibilidades que tiene el contribuyente para solicitar la devolución, compensación o acreditamiento como anteriormente ya se hizo hincapié y además para respaldar lo ya mencionado con anterioridad.

3.1.3. La Relación Jurídico-Tributaria en el IVA.

En la doctrina podemos encontrar diversas explicaciones sobre lo que es la relación jurídico tributaria, dentro de las cuales destaca la de el Maestro Rodríguez Lobato que dice: “la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.”⁴

Consideramos prudente citar al Maestro Sánchez Miranda que la define de la siguiente manera: “Es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto activo (Estado) y otro sujeto pasivo (contribuyente) , cuya única fuente es la ley , por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir ciertas obligaciones formales , además de entregar al Estado, según sea el caso , cierta cantidad de bienes , generalmente dinero , que debe destinarse a satisfacer el gasto público , cuyas normas están determinadas por el derecho fiscal.”⁵

Existe una tesis que aun cuando ha sido superada por contradicción nos proporciona una idea de esta relación tributaria existente:

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl., *Derecho Fiscal.*,op.cit.p.112

⁵ Sánchez Miranda , Arnulfo., *Estrategias Financieras de los Impuestos.*, 4ta ed. Ed. Gasca., México 2006.p.19

Materia(s): Administrativa Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta III, Abril de 1996 Tesis: I.3o.A.19 A Página: 352

BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO. EXENCION DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES A LOS ORGANISMOS QUE LOS DETENTAN. (ARTICULO 115 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV, INCISO C).

El artículo 115 constitucional, fracción IV, inciso c), dispone que sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos del pago de las contribuciones establecidas en ordenamientos fiscales, entendiéndose por contribución un concepto genérico que comprende impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Por su parte, la Ley de Bienes Nacionales señala en su artículo 2o., fracción V, que son bienes del dominio público los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público, los propios que de hecho utilice para dicho fin y los equiparados a éstos, conforme a la ley. El artículo 34, fracción VI de la Ley en cita, establece que están destinados al servicio público los inmuebles que formen parte del patrimonio de los organismos descentralizados de carácter federal, siempre que se destinen o utilicen para las actividades específicas que tengan encomendadas conforme a sus respectivos objetos. En este orden de ideas, si el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado acreditó ser un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios en los términos del artículo 4o. de su ley, así como el hecho de que en el inmueble que dio origen al crédito por concepto de uso, suministro y aprovechamiento de agua se halla instalada una clínica, es indudable que dicho bien forma parte del dominio público y por ende, su detentador está exento del pago del derecho respectivo. Ello es así, en primer lugar porque **las relaciones jurídicas u obligaciones tributarias se establecen entre el Estado, en tanto sujeto activo o acreedor, y las personas físicas o morales como sujetos pasivos obligados al pago de las contribuciones y, por ende, únicos entes que podrán ser eximidos del mismo**; no así los bienes que no corresponden sino a uno de los elementos que configuran el hecho imponible (base). Y en segundo lugar, porque en sentido lato, los bienes del dominio público son propiedad de la Nación y resultaría ocioso que ella se cobre y se pague a sí misma aquellas contribuciones que el uso o goce de dichos bienes generen.

Dentro de la parte que resaltamos podemos encontrar los sujetos que intervienen dentro de la relación jurídico- tributaria:

- 1) El estado en su papel de acreedor, es decir, es el único que tiene derecho a percibir las diversas contribuciones establecidas, así como, es el único que debe establecer los medios de carácter coercitivo o de apercibimiento para cobrar dichas contribuciones , y;
- 2) Los particulares (persona físicas o morales), como sujetos pasivos y por tanto obligados a pagar las contribuciones que de hecho les correspondan pagar.

Así pues, tomando en cuenta lo anterior y las característica generales del IVA, podemos afirmar que la relación que corresponde a este impuesto es entre

la federación y todos aquellos sujetos que realicen las actividades señaladas en el artículo primero de la ley en comento.

Dentro de este contexto podemos tomar en cuenta también como sujeto activo de la relación a las Entidades Federativas ya que como se menciona dentro de la ley de la materia en el artículo 43 tenemos lo que se conoce dentro del ámbito jurídico como “ivita” que forma parte de los impuestos cedulares, que es una atribución que le otorga el Estado a las entidades federativas para cobrar una parte del IVA que comprende entre 2% y 5% dependiendo de la actividad a la que se refiera.

3.1.3.1. Sujeto Activo.

El sujeto activo está representado por el Estado a través de los diferentes organismos pertenecientes a este como son las diferentes dependencias encargadas de llevar a cabo o tener en orden las finanzas públicas como podemos mencionar como ejemplo a la Secretaría de Hacienda que a través del SAT, como sujeto activo, se encarga de formular las diversas formas de cobrar los diferentes impuestos por el mismo elaborados, es decir al haber ejercido la potestad tributaria. A nivel Local podemos mencionar la Secretaría de Finanzas que administra los impuestos que se recaudan en el Distrito federal o bien que recibe por parte del gobierno federal.

Para tener más claro lo que es sujeto activo cabe mencionar un par de citas que nos definen los que debemos entender por este. Por una parte se dice: “En el derecho tributario, existe un sólo sujeto activo, y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esta soberanía”.⁶

Esto quiere decir que el sujeto activo es aquel que tiene como objetivo principal, hablando de contribuciones, de imponer los métodos, formas y especies de contribuciones que los que viven bajo su organización deben pagar para poder seguir el sistema establecido por el mismo.

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl., *Derecho Fiscal*, op.cit.p.131

Es así como debemos entender al sujeto activo ya que su tarea más importante es la de llevar a cabo los planes y estrategias para que pueda ser posible mantener la organización que se crea la más adecuada.

Conviene referir la segunda definición de lo que se debe entender por sujeto activo: "El estado, es decir, la Federación, Distrito Federal y Estados de la República, en sus respectivos ámbitos territoriales, son los titulares de la potestad tributaria normativa y, por tanto, sujetos activos de los tributos que impongan."⁷

Es entonces, que el sujeto activo principal es la Federación haciendo uso para fines prácticos o de distribución de las contribuciones, que hace uso de sus integrantes ya sea para la imposición de nuevas contribuciones o para el cobro de las mismas.

Para ilustrar con mayor claridad como es que en ocasiones confluyen diversos activos respecto a las contribuciones tenemos la siguiente jurisprudencia:

**Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Administrativa Novena Época
Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Junio de 2006 Tesis: 2a. /J. 82/2006 Página: 212**

EXENCIONES O SUBSIDIOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE GRAVÁMENES RELATIVOS A LA PROPIEDAD INMOBILIARIA. LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DEL DISTRITO FEDERAL PUEDE ESTABLECERLOS.

Si bien es verdad que el párrafo último del inciso b) de la fracción V de la base primera del apartado C del artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de la Constitución, también lo es que este último, en su segundo párrafo, en cuanto señala que las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de gravámenes relativos a la propiedad inmobiliaria, no debe interpretarse en el sentido de que la Asamblea Legislativa del Distrito Federal carece de potestad para establecer dichas exenciones o subsidios, ya que el primero de los preceptos mencionados hace la salvedad de que "en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno". En efecto, **en materia tributaria, en el Distrito Federal existe un solo sujeto activo tributario, mientras que en las entidades federativas concurren dos sujetos activos, esto es, por un lado, la hacienda pública estatal y, por el otro, la hacienda pública municipal. Ahora bien, tomando en consideración que conforme al artículo 115, fracción IV, de la**

⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús., et.al., *Manual de Derecho Tributario.*, Ed. Porrúa., México, 2005 p.193

Constitución Federal, el sujeto activo del impuesto predial es el Municipio, nivel de gobierno que en el Distrito Federal no existe, es de concluir que la razón por la que se estableció en el artículo 115 constitucional la limitación a la potestad tributaria en las entidades federativas fue para proteger a la hacienda pública municipal, pero ésta no puede ser extensiva a la Asamblea Legislativa, en virtud de que las exenciones o subsidios que llegue a otorgar no causan perjuicio a otros sujetos activos, pues quien administra el impuesto a la propiedad inmobiliaria es la hacienda pública del Distrito Federal, quien sí puede otorgar ese tipo de beneficios respecto de gravámenes propios.

Como podemos recordar para determinar la competencia que tiene cada uno de los sujetos activos tenemos remitirnos a las facultades que la constitución señala como exclusivas para la Federación y a contrario sensu se entenderá que en las demás podrá tener cierta injerencia o participación las entidades federativas o limitadamente los municipios.

Es así pues, que el Estado es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria ya que es el que impone , regula, recibe y administra las contribuciones que el sujeto pasivo (personas físicas y morales) esta obligado a pagar para mantener en las mejores condiciones en la medida de lo posible la infraestructura pública.

3.1.3.2. Sujeto Pasivo.

Según podemos encontrar que el sujeto pasivo es “la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”.⁸

Así pues con la definición general antes citada podemos encontrar dentro de nuestro CFF, como precepto, de carácter general, el artículo 1ro. que dice:

Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. **Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.** La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl., *Derecho Fiscal*, op.cit.p.147

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.

Es importante resaltar el anterior precepto debido a que dentro de las leyes fiscales que nos competen el Código Fiscal de la Federación es de carácter general, es decir, que este nos da las pautas para todas las disposiciones de carácter específico que en caso de que alguna situación no este debidamente regulada por la ley de la materia podemos remitirnos a este.

Así que en los que compete al sujeto pasivo en relación con el IVA recaerá sobre todas las personas físicas y morales que tengan que pagar el tributo que hagan uso o adquieran los bienes y/o servicios que señalan la LIVA.

Tesis aislada Materia(s): Administrativa Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Marzo de 2003 Tesis: I.4o.A.382 A Página: 1695

BIENES Y SERVICIOS Suntuarios. TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002, QUE PREVÉ EL IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN CORRESPONDIENTE, EL CAUSANTE DE AQUÉL, AUNQUE SÓLO SEA RETENEDOR.

Del texto del artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil dos, que establece el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, se desprende que se estableció a cargo de las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen determinadas actividades (entre ellas, la venta de bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vino de mesa); de lo que se llega al conocimiento de que el contribuyente directo o sujeto jurídico obligado a enterar el impuesto de mérito es quien enajena bienes o presta servicios considerados como suntuarios. Así, **la persona que acredita esta circunstancia es quien resulta ser el sujeto pasivo jurídico del tributo y en quien recae la obligación sustantiva o principal de dar, además de las accesorias de hacer y no hacer, por más y no obstante que económicamente pueda trasladar el monto de la contribución al sujeto pagador o económico del impuesto que, en el caso, es el consumidor.** Luego, las personas que realicen las actividades precisadas en el aludido precepto están obligadas al pago del impuesto, aun cuando quienes en realidad sufragan o soporten económicamente su erogación sean los consumidores de dichos bienes y servicios suntuarios, ya que en la relación jurídico-tributaria, los obligados son el sujeto activo o acreedor y **el prestador del servicio o el que enajena bienes como sujeto pasivo (jurídico) o deudor, con la suma de obligaciones de dar (entero del impuesto) y de hacer (presentación de avisos y declaraciones y expedición de comprobantes).** En ese tenor, **el sujeto pasivo del impuesto es más que un retenedor, ya que incide en su esfera jurídica la responsabilidad por el contexto de obligaciones tanto de dar, hacer y no hacer, como sustantivas y adjetivas que define la ley;** de ahí su interés jurídico, pues resiente un agravio, lo

cual significa que se encuentra habilitado y legitimado para reclamar en el amparo la inconstitucionalidad del artículo que nos ocupa, ya que es el jurídicamente imputable, por más que se aduzca que sólo traslada el gravamen al sujeto pasivo económico o pagador.

La primera observación que podemos hacer a esta tesis es que dentro de la primera parte que se resalta encontramos la subclasificación del sujeto pasivo cuando se trata de impuestos que por su movimiento dentro del ciclo productivo tienen la característica de ser trasladables, es así como surge el sujeto pasivo material y el sujeto pasivo formal.

En el segundo segmento que se destaca solo cabe decir que resaltan algunas de las tareas u obligaciones a cargo del sujeto pasivo formal que consisten en un dar, hacer y no hacer, como puede ser el presentar declaraciones, expedir comprobantes, enterar el impuesto, etc.

Podemos decir que el sujeto pasivo son todas aquellas personas físicas o morales que tienen la obligación a contribuir para sufragar el gasto público, con la característica principal de que obtienen la mayor parte de sus ingresos dentro del territorio nacional.

3.1.3.2.1. Sujeto Pasivo Material.

Es importante abordar este tema ya que el sujeto pasivo material para efectos del IVA es sobre el cual recae todo el peso o carga tributaria y es gracias a éste sujeto que se tiene finalmente el impacto económico sobre la recaudación fiscal.

Por tanto tenemos que el sujeto pasivo material es “el *contribuyente de hecho*, tercero o consumidor final, soporta la traslación y paga el impuesto.”⁹

A pesar de que en el artículo 1 de la Ley del IVA ya mencionado en capítulo segundo, nos indica cuales son las actividades por las que se pagará el IVA no son los que realizan estas los que lo pagarán de manera directa sino los consumidores de estos bienes o servicios, por lo que a pesar que estos originan el acto solo funcionan como intermediarios de la relación jurídico tributaria (sujetos pasivos formales), por que su intervención en la cadena económica sólo es de

⁹ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, et.al., *Manual de Derecho Tributario.*, op.cit. p.198

derecho , mientras que los sujetos pasivos material son los que llevan a cabo la situación de hecho y por lo tanto es en ellos en los que recae el peso económico.

Al respecto encontramos: “El consumidor final no puede acreditar “X” cantidad por que no interviene en las etapas del proceso económico productivo, y es quien al final tiene la carga tributaria al no poder acreditar el IVA que pagó cuando realizó la compra.”¹⁰

Finalmente a manera de respaldo referiremos la siguiente jurisprudencia:

Jurisprudencia Materia(s): Administrativa Novena Época Instancia: Pleno XVII, Enero de 2003 Tesis: P. /J. 52/2002 Página: 5

BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, Efectos de la Sentencia que otorga el amparo contra el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, que establece un impuesto a la enajenación correspondiente (Diario Oficial de la Federación del primero de enero de dos mil dos).

Conforme al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto que regula un tributo implica la protección de la Justicia Federal respecto de su aplicación presente y futura; sin embargo, cuando se trata del amparo concedido contra la disposición que establece los elementos de un impuesto indirecto de traslado obligatorio, como lo es el impuesto sobre bienes y servicios suntuarios previsto en el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, deben tomarse en consideración diversas particularidades que derivan del hecho de que ese tributo no impacta, necesariamente, en el patrimonio del **contribuyente, productor o comerciante, sino en el de un tercero, consumidor final (sujeto pasivo material), quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo, en tanto que el contribuyente (sujeto pasivo formal), por disposición de la ley, únicamente traslada y entera el impuesto al fisco federal.** En esa tesitura, procederá la devolución del referido impuesto enterado al fisco en cumplimiento del fallo protector y, en términos de lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se acredite ante la autoridad fiscal competente estar en uno de los supuestos siguientes: a) Cuando el contribuyente (sujeto pasivo formal) haya absorbido la carga tributaria con su propio peculio y, por ende, haya enterado el impuesto respectivo sin trasladarlo a los consumidores, b) Cuando el contribuyente haya trasladado y enterado la contribución y solicite la devolución directamente a favor de los consumidores finales perfectamente identificados que sufrieron la repercusión del tributo; y, c) Cuando el consumidor final o adquirente del bien o servicio de que se trate, haya obtenido resolución o sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que le reconozca ese derecho. Por tanto, el comerciante o empresario, en las dos primeras hipótesis, y el consumidor final en la última, se encuentran legitimados para solicitar la devolución de las cantidades enteradas al fisco federal por concepto del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, con motivo de la concesión de la protección constitucional, la cual, además, dará lugar a que, en el futuro, cuando realicen la respectiva enajenación o prestación de servicios, no

¹⁰ Sánchez Miranda , Arnulfo., *Estrategias Financieras de los Impuestos.*, op.cit .p.212

tengan la obligación de realizar el traslado correspondiente ni de cubrir el monto del referido impuesto.

Dentro de la parte que se resalta tenemos la parte del texto que ilustra claramente la importancia que tiene el sujeto pasivo material ya que como hemos dicho reiteradamente es sobre éste en que recae el peso económico, mientras que a diferencia del sujeto pasivo material, este, solo tiene la obligación de trasladar y enterar conforme a la ley.

El sujeto pasivo material juega un papel fundamental dentro de todo el proceso en que el Estado se allega de los recursos necesarios para llevar a cabo sus funciones ya que es el (sujeto pasivo material) quien soporta la carga tributaria por ser el consumidor final del bien o servicio, en tanto que los productores o comerciantes sólo se encargan de trasladar el impuesto. Es por esto que sostenemos que al generalizar a todos los bienes o servicios el IVA se evitaría en gran medida la evasión de impuestos ya que todos contribuirían aun que sea de manera forzosa al sufragar el gasto público.

3.1.3.2.2. Sujeto Pasivo Formal.

Respecto a este tema dentro de la doctrina lo tenemos inserto dentro de lo que se conoce doctrinalmente el sujeto pasivo (antes tratado), se hace esta subclasificación con la intención de enfatizar las obligaciones del dicho sujeto, es decir, para saber que lo diferencia del sujeto pasivo material, que al respecto encontramos: “el contribuyente de derecho, sería el sujeto pasivo formal, lo traslada (el impuesto) y entera al fisco”¹¹

Por el lado de la ley de la que compete la presente tesis respecto al sujeto pasivo formal podemos encontrar que tiene la obligación de trasladarlo y enterarlo al fisco federal todas aquellas personas físicas o morales que sean sujetas a la Ley del impuesto al valor agregado , respecto a esto podemos citar el artículo 1 párrafo segundo que dice:

Art. 1, párrafo segundo:

¹¹ Ídem

“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 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.”

Es necesario resaltar que el cobro o el cargo que se hace del IVA en ningún caso son parte del precio o tarifa del servicio o bien del que se trate. Así que, con este párrafo debemos comprender la primera obligación del sujeto pasivo formal, tomando en cuenta que con posterioridad podrá hacer uso de las figuras anteriormente explicadas que es la del acreditamiento o bien de la devolución.

Respecto a la segunda obligación o tarea del sujeto pasivo formal, la cual consideramos de vital importancia dentro de la más importantes tenemos la de enterar al fisco federal, es decir, llevar a cabo las respectivas declaraciones en donde se desglosen todos los impuestos que le han sido trasladados para hacer el respectivo acreditamiento, además de saber quien finalmente tiene la obligación de retenerlo y pagarlo al fisco como lo indica el artículo 1-A de la LIVA, respecto cabe resaltar el párrafo segundo de la fracción IV del citado artículo que dice al respecto:

Las personas morales que hayan efectuado la retención del impuesto, y que a su vez se les retenga dicho impuesto conforme a esta fracción o realicen la exportación de bienes tangibles en los términos previstos en la fracción I del artículo 29 de esta Ley, **podrán considerar como impuesto acreditable, el impuesto que les trasladaron y retuvieron**, aun cuando no hayan enterado el impuesto retenido de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 5o. de esta Ley.

Por todo lo anteriormente expuesto podemos afirmar en forma de definición que el sujeto pasivo formal son todas las personas físicas o morales que tiene la obligación particular de trasladar y enterar al fisco federal, en especial tratándose del IVA por las características particulares del impuesto.

Respecto a este tema finalmente queremos resaltar la siguiente tesis que a pesar del rubro que ya no es aplicable nos dice que consideran los tribunales por sujeto pasivo formal:

Tesis aislada Materia(s): Administrativa Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Enero de 2006 Tesis: III.2o.T.9 A Página: 2381

IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS Suntuarios. ES IMPROCEDENTE SU DEVOLUCIÓN AUN CUANDO EL JUEZ DE DISTRITO DE MANERA INCORRECTA HAYA REQUERIDO A LA AUTORIDAD HACENDARIA, SI QUIEN LO SOLICITA, NO ACREDITÓ QUE ABSORBIÓ EL PAGO RELATIVO DE SU PROPIO PECULIO.

Si bien es cierto que si el Juez de Distrito acordó de manera incorrecta que la autoridad responsable le remitiera constancia con la que acreditara haber entregado a la quejosa o depositado en su cuenta la cantidad materia de cumplimiento de la sentencia, también lo es que dicha postura podría implicar que el contribuyente debía recibir el impuesto enterado, sin mayor requisito. Sin embargo, tal determinación del juzgador para los efectos de un cumplimiento o incumplimiento de la sentencia de amparo no causa estado, ya que para ese fin debe analizarse el caso en su integridad, esto es, definir si legalmente el contribuyente podía recuperar el impuesto pagado sin mayores requisitos o bien, si debía cumplir con alguna exigencia. Es decir, al tratarse del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, catalogado como indirecto, en que la carga tributaria pasa del obligado al pago (comerciante o empresario) a un tercero, a través de la figura de la traslación, es el consumidor o adquiriente del bien o servicio quien paga, de su patrimonio, el gravamen de referencia. En esa tesitura, es claro que la contribución de mérito repercute en el consumidor final (sujeto pasivo material), quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo, en tanto que **el comerciante o empresario (sujeto pasivo formal), por disposición de la ley, únicamente lo traslada y retiene para enterarlo al fisco federal.** En esas condiciones, no obligan los requerimientos del Juez de Distrito tendentes a la devolución de un impuesto indirecto, si quien lo solicita (empresa contribuyente) no acreditó que absorbió el pago relativo de su propio peculio y, por tanto, no procede la devolución que reclama, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, máxime si el Juez de Distrito en la sentencia constitucional relativa condicionó la devolución de dicho impuesto, aunado a que al tratarse de un impuesto indirecto, permitir su devolución sin mayor requisito implicaría perjuicio al fisco federal.

Dentro de la parte resaltada podemos encontrar algunos de los principales e incluso de los pocos que por sus actividades son de los que según nuestro derecho fiscal podemos encuadrar como típicos ejemplos de sujetos pasivos formales que son los comerciantes o bien los empresarios que por sus actividades la mayor parte de las veces sólo trasladan los impuestos que a ellos ya les han sido trasladado a través de la larga cadena productiva o bien, recordemos que tiene la opción de acreditarlos contra el propio impuesto o bien contra otro de carácter federal como en el caso de los exentos del IVA que a lo largo de la cadena productiva han tenido que pagar ciertos impuestos.

Respecto a esto existe una tesis en donde se explica brevemente el objeto de tener sujetos pasivos formales, dice:

**Tesis aislada Materia(s): Constitucional, Administrativa Séptima Época
Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación 175-180 Primera
Parte Tesis: Página: 200**

**VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL. LA OBLIGACION A
TRASLADARLO NO ES INCONSTITUCIONAL.**

En el sistema impositivo mexicano el Poder Legislativo puede, sin contrariar la fracción IV del artículo 31 constitucional, imponer a los terceros de la relación jurídica tributaria obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación, pues dicha facultad está implícita en la norma constitucional citada, al decir que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes. **A fin de obtener las contribuciones que señalen las leyes, es lógico que el Poder Legislativo puede fijar obligaciones a cargo de terceros que no sean los sujetos pasivos directos. Por ello, al señalar el artículo 1o. párrafo tercero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 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,** no conculca garantía individual alguna, puesto que aun cuando el sujeto está claramente definido en la norma al establecer ésta que están obligados al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas o morales que otorguen el uso o goce temporal de bienes, dicho impuesto puede ser repercutido, o como se expresa en la ley a estudio trasladado.

Como podemos apreciar en la anterior tesis, a pesar de ser bastante antigua, nos establece de manera clara el objetivo de llevar a cabo el traslado a través del sujeto ya múltiplemente señalado, es primordialmente obtener las contribuciones señaladas en las diversa leyes o como en este caso del IVA que a través de este sujeto finalmente llega al consumidor final (sujeto pasivo material) y es pagado el impuesto.

La importancia, creemos, que radica en que este es el sujeto que mantiene informado al fisco federal de los movimientos que se han hecho para tener un mayor control sobre la recaudación fiscal, es un sujeto meramente administrativo o intermediario por que en el no recae el peso económico.

CAPITULO IV. LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A EXTRANJEROS.

Este capítulo es la parte medular de la presente tesis ya que dentro de él estudiaremos propiamente el tema que lleva por título el presente trabajo. Así mismo, se abordará de qué manera México ha adoptado esta reforma, el impacto en la recaudación fiscal y finalmente, si se ha cumplido con los objetivos que se fijaron en la iniciativa de ley por la cual se decidió incorporar la figura de devolución del IVA a turistas extranjeros.

Como se verá en los temas subsecuentes se tratará de analizar detalladamente las razones por las cuales se adoptó esta figura que se tiene especialmente en países con alto desarrollo y recaudación fiscal y así proporcionaremos una panorámica si estamos cerca de lograr lo que estos países han hecho. Como conclusión adelantada podemos advertir que nuestro modelo fiscal no se asemeja en nada en cuanto a los resultados que se obtienen en materia de recaudación de IVA, sin embargo bien vale la pena profundizar en las razones que llevan a estos resultados.

4.1. Antecedentes de la Iniciativa Del Senado Para Incorporar la Figura de la Devolución a Extranjeros.

Consideramos que dentro de este trabajo sólo conviene resaltar y citar los puntos más importantes de la iniciativa para analizarlos con mayor detenimiento y poder expresar una opinión sobre si es viable la implementación de esta modificación por los argumentos que en ella se señalan.

Así, tenemos que la iniciativa de ley con la cual se presentó la idea de la incorporación de la figura de la devolución del IVA a extranjeros fue presentada el 13 de agosto de 2003, por los entonces Senadores Gustavo A. Cárdenas Gutiérrez y Fauzi Hamdán Amad.¹

¹ Iniciativa obtenida de:
http://www.senado.gob.mx/comisiones/directorio/turismo/content/documentos/iniciativas/docs/iniciativa_iva.pdf.

La primera observación que se nos hace pertinente señalar es que dentro del primer párrafo nos dicen que artículos se pretendían reformar de la Ley del IVA, refieren por tanto:

Los suscritos Senadores Gustavo Adolfo Cárdenas Gutiérrez y Fauzi Hamdán Amad, integrantes de la LVIII Legislatura del H. Congreso de la Unión y con fundamento en los artículos 71, fracción II y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 55, fracción II, 56, 60 y 64 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, **sometemos a la consideración de esta soberanía la presente Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona los artículos 29, 30 y 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

Podemos darnos cuenta que se nos mencionan los artículos 29,30 y 32 pero , no nos refieren de la adición del artículo 31 ,que finalmente se hace a la Ley del IVA, en donde se establecen las reglas y condiciones generales que deben cumplir los turistas que pretendan hacer efectiva la devolución del IVA .

Dentro de la exposición de motivos los Senadores reflejaron a través de datos estadísticos la importancia del sector turístico para el país ya que es uno de los rubros más importantes para la economía mexicana, conviene citar el párrafo donde se nos señala:

El turismo, considerado como una actividad prioritaria y recientemente elevada a rango constitucional, es actualmente uno de los sectores más importantes para el desarrollo de la economía mexicana, ya que **contribuye con el 8.4 % del Producto Interno Bruto total del país**, cifra que equivale al producto generado de manera conjunta por actividades económicas como la construcción; vehículos automotores; las relativas a la electricidad, gas y agua; la de las imprentas y editoriales; maquinaria y aparatos eléctricos; y los equipos y materiales de transporte. **La actividad turística emplea a poco más de 1.7 millones de personas cuya remuneración media es 30% superior a la observada para la economía total.**

Con estos datos nos damos cuenta que este sector es de vital importancia para nuestra economía y como tal debemos pensar en las formas en que este sea promovido, o impulsado a través de políticas económicas encauzadas a atraer la inversión y una de las formas que más atrae a los empresarios es otorgar incentivos fiscales y seguridad jurídica. Ahora bien citando otro párrafo de la exposición de motivos para la reforma de la ley podemos referir:

México se ubicó en el octavo lugar entre los principales destinos a nivel internacional como receptor de turistas, pero tan solo en el doceavo como captador de ingresos derivado de ese concepto.

Ese monto de recursos permitió ubicar al sector turístico como la cuarta fuente generadora de divisas del país después de la exportación de manufacturas, del petróleo y de las remesas de los migrantes mexicanos.²

Para ser más puntuales, México se encuentra en el lugar número siete tomando en cuenta los siguientes datos proporcionados por la Secretaría de Turismo en donde se precisa a cuantos turistas reciben los principales destinos (cifra en millones de llegadas): Francia 76.0, España 55.6, Estados Unidos 49.4, China 46.8, Italia 36.5, Reino Unido 30.0, **México 21.9**, y Alemania 21.5.³

Vemos que el problema no es que México sea un lugar poco atractivo para los turistas por que como podemos observar se ubica dentro de los ocho primeros pero tenemos un grave problema al contabilizar los ingresos por este sector ya que en este rubro estamos hasta el lugar 12 y es en este punto en donde nos debemos preguntar que esta fallando dentro de nuestro sistema tributario.

El siguiente párrafo nos dice lo que constantemente se evidencia dentro de los temas a discutir por la falta de consistentes reformas fiscales ya que son cuatro áreas de la económica que sostienen al país en los que se destacan el sector petrolero, turismo, manufacturero y de remesas. Y debido a los constantes cambios en la económica mundial ya no podemos seguir con este modelo ya que dentro de estos cuatro sectores muchos ya no representan un peso significativo y necesario para el ámbito mundial, razón por la que nuestro país queda rezagado.

Podemos mencionar con especial énfasis el sector petrolero ya que debido a la sobreexplotación y demanda energética ya se están explorando nuevas alternativas de energía como es el hidrogeno, el etanol, etc. y sin embargo México no ha puesto en marcha programas alternativos para generar otro tipo de energético y tampoco ha invertido en tecnología lo que no le permite avanzar.

²http://www.senado.gob.mx/comisiones/directorio/turismo/content/documentos/iniciativas/docs/iniciativa_iva.pdf

³http://www.sectur.gob.mx/El_Turismo_en_México_2005_Cifras_Preliminares_Septiembre_2006.

En cuanto al sector de manufactura por las economías emergentes están aprovechando su inmenso bono poblacional son captadoras de las inversiones en este sector debido a que las empresas han optado por irse o establecerse en países tales como: China, India, Tailandia, las dos Coreas, etc. Lo que se refleja en que, México ya no resulta atractivo.

En cuanto a las remesas no podemos seguir confiados en que nuestros compatriotas nos sigan mandando dinero, principalmente, de nuestro vecino del norte, sobretodo por los diversos problemas generados por la constante migración que ellos (norteamericanos) sufren.

Finalmente, dentro del sector turismo, que es el que nos interesa, podemos encontrar soluciones más viables que pueden ser a corto plazo o tener alternativas para algunos problemas económicos y en un futuro ser incluso detonador de nuestra economía. Siguiendo con el tema podemos citar el siguiente párrafo de la iniciativa:

No obstante la situación internacional que se ha presentado en los últimos meses por aspectos de inseguridad y enfermedades de tipo contagioso en algunos países, el turismo extranjero ha seguido llegando a México por considerarlo un destino seguro y con amplia tradición de amistad.

Nos pareció pertinente señalar estas líneas para hacer el siguiente comentario: recordemos que la tensión mundial que se vive sobretodo en el medio oriente a partir de los ataques hechos a Estados Unidos llevó a ese país a una guerra, no obstante que esos territorios albergan o albergaban parte de la historia de la humanidad lo cual era su atractivo turístico; aunado a esto las enfermedades que surgen de Asia como la fiebre aviar , que es transmisible a los seres humanos, han hecho poco atractivos estos destinos.

Tomando en cuenta los problemas mencionados en le párrafo anterior no podemos decir que México es un sitio seguro por los diversos problemas que se han dado con motivo de narcotráfico, los constantes asesinatos en las zonas fronterizas y el alto índice de asaltos en todas las ciudades de nuestra República Mexicana y no olvidemos por ejemplo, las advertencias que lanzan algunos países a su población para que no visiten tal o cual zona de nuestro país como

muestra tenemos, la hecha a los estadounidenses para que no visitaran Oaxaca durante el todavía no resuelto conflicto magisterial.

Aunque, en defensa de los autores de la iniciativa podemos decir que este conflicto tuvo su auge en el 2006 y la iniciativa fue redactada en el 2005, además de que no se compara un conflicto de carácter bélico con un grupo de manifestantes, enardecidos marchando, obstruyendo el paso y provocando a todo quien se le ponga enfrente.

Una vez mencionados algunos de los problemas que enfrenta en sector turísticos en diversas partes del mundo podemos seguir con el análisis de la exposición de motivos, por tanto, tenemos que:

Los países que son líderes en el sector turístico a nivel mundial, Francia, España, Italia, China, Alemania y Canadá, entre otros, siguen diferentes estrategias con el fin de ser más competitivos y posicionarse entre los primeros lugares de recepción de visitantes foráneos, por ello realizan múltiples esfuerzos y emprenden acciones que hagan atractivos sus centros turísticos.

Dentro de los países a los que se hace mención tenemos a cinco considerados dentro del primer mundo por lo que cabe hacer la reflexión de cómo un país en vías de desarrollo como el nuestro puede competir directamente y de manera eficiente, que tipo de política económica-fiscal debemos adoptar y que modelos debemos adaptar a nuestro sistema legal. Dentro de las estrategias a las que hace mención el documento creemos que se refieren a políticas de seguridad interna para poder hacer una proyección internacional de la confianza hacia el sector turístico.

También, dentro de la iniciativa se refiere entrando así de lleno al tema que nos atañe:

Una medida que estos países han llevado a cabo exitosamente para atraer el interés de los turistas es el reembolso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por las compras de mercancías que los visitantes extranjeros realizan en esos destinos. Mediante dicha medida esos países estimulan la venta de mercancías a los turistas extranjeros, además que hacen más atractiva su estancia.

Si bien es cierto que en algunos casos la imposición del IVA aumenta de manera significativa el precio del bien hay que considerar que los turistas antes de comenzar su viaje hacen el presupuesto de cuanto planean gastarse por lo que aun cuando exista el reembolso de este impuesto en determinado país no va a comprar más cosas de las que necesite o no aumentará abruptamente sus

compras, tanto como para acrecentar la economía de un país o por lo menos de ese sector. Tenemos a continuación un párrafo que nos da una idea ambigua y decimos que es ambigua debido a que no establece aunque sea una idea de que tipo de empresas o como se llevaría a cabo en la practica de cómo operaría este sistema en nuestro país:

Existen muchos países en el mundo que aplican con gran éxito el sistema de reembolso de impuestos, el cual es operado por empresas autorizadas por las autoridades hacendarías para este objeto. Incluso este sistema es empleado por una gran cantidad de socios comerciales que tiene México, como son Estados Unidos, Canadá, la Unión Europea, Argentina, Islandia y Suiza, entre otros. El esquema de devolución del IVA es tan importante para muchas naciones que la propia Unión Europea establece como requisito para sus miembros contar con el sistema de reembolso del IVA a turistas extranjeros. Incluso, los países candidatos a ingresar a esta comunidad también deben cumplir con esa disposición formando esa medida parte de las condiciones para su posible integración.

La devolución del IVA a extranjeros operaría igualmente como en esos países a través de empresas privadas licitadas de acuerdo a ley para que operaran en los puntos de salida de los extranjeros (como se verá más adelante en las bases publicadas para el otorgamiento de concesiones).

Se menciona que esta figura es empleada por muchos de nuestros socios comerciales pero reiteramos lo mencionado, debemos de darnos cuenta en las condiciones en que México esta para poder vislumbrar cuales son las mejores reformas o figuras que debemos adoptar, es decir, ver si estamos preparados para adoptar estas medidas que no parecen suficientes para apoyar o impulsar al sector turístico.

En cuanto a que la Unión Europea toma como requisito la adopción de esta figura no se hace precisamente para impulsar el turismo sino como una medida de tratar de igualar las condiciones y homogenizar los impuesto para así poder alcanzar un estado económico los mas equitativo posible. Esto se verá con mayor detenimiento en el tema sobre la devolución en la Unión Europea.

Para México establecer el reembolso a los visitantes extranjeros significaría aumentar el gasto de los turistas internacionales con la misma infraestructura con la que actualmente cuenta el país, además de que favorecería las finanzas públicas ya que si bien implica el reembolso de recursos fiscales, la medida ayuda a la recaudación, toda vez que incrementa el consumo de los turistas extranjeros en el país.

Con el párrafo citado podemos ubicar el principal objetivo que se plantea en esta iniciativa que es incentivar al turismo. Como ya se mencionó con anterioridad el turista antes de salir de su país cuenta con un presupuesto por el mismo determinado y aun cuando pida el reembolso del IVA no creemos que prefiera gastárselo en vez de considerarlo como un ahorro personal, por tanto, no incentivaría el consumo y mucho menos de una manera masiva como para influir significativamente en las finanzas públicas. Así pues, no creemos que el turista visite a México por el simple hecho de adoptar este tipo de incentivos.

Considerando información de la Organización Mundial de Turismo al año 2001 y realizando un análisis de sensibilidad, si México instrumentara la medida podría incrementar la captación fiscal en montos importantes. Tomando como ejemplo, si el número de turistas aumentara al año conservadoramente un 5% y el gasto medio de los turistas lo hiciera en la misma proporción, la devolución del IVA alcanzaría un monto de 36 millones de dólares, pero tendría una captación neta del mismo impuesto por 109 millones. A mayor incremento en el número de turista

Creemos que más que un análisis de sensibilidad los ahora ex Senadores deberían de haber hecho un análisis razonable sobre estos datos y el ejemplo que nos dan. Es viable pensar que podemos aumentar el turismo a una razón de 5% por año como nos lo señalan pero de eso a que con la devolución de IVA se pueden conseguir 468 millones de dólares es bastante ilusorio.

Creemos que en efecto se pueden captar mayores ingresos y hablando en específico del IVA se puede aumentar considerablemente los recursos provenientes de este impuesto, pero por el natural aumento de entrada de turistas a nuestro país y por ende por su consumo, en ninguna circunstancia por quererse gastar el IVA que a su salida probablemente tramitarán.

Siempre el IVA esperado a rembolsar en este sistema será menor al incremento del IVA neto a captar debido, por una parte, a un mayor número de visitantes, a un mayor gasto medio por turista o a ambos y, por otra, a que a nivel internacional del total de turistas que realizan compras en países que cuentan con ese sistema, en promedio sólo el 15% de ellos solicitan y completan el trámite de reembolso.

Por lo regular al hablar de trámites en seguida nos viene a la cabeza el fastidio que por lo general representan, tomando en cuenta el objetivo de un

turista que normalmente viene con fines de esparcimiento, descanso, entretenimiento, etc. Si bien hablamos de incentivar al turista a que venga a nuestro país con la adopción de este tipo de medidas ¿Cómo es que esperamos que lleve a cabo un trámite engorroso y esperar a que esto lo aliente a seguir viniendo y recomendando a nuestro país por algo que en si representa una molestia? El siguiente párrafo a comentar se cita:

Es importante señalar que el reembolso del IVA sólo podría darse si el turista extranjero realiza un monto mínimo de compra por establecimiento, con lo cual se condiciona el reembolso a un mayor nivel de consumo.

A lo anterior habría que considerar que los ingresos fiscales podrían verse aumentados también por una mayor recaudación en el Impuesto Sobre la Renta y otros impuestos de empresas que se encuentren registradas para participar en este sistema.

Se hace mención del ISR, esto porque a las empresas que se les otorgue la concesión para la administración de la devolución del IVA a los turistas extranjeros podrán quedarse como parte del cobró de sus servicios hasta con un 35% del total del monto a devolver por lo que obtendrían ingresos, los cuales estarían sujetos al pago del ISR, pero tomando en consideración cuantas posibilidades de deducibilidad contempla la Ley del ISR , no creemos que represente un ingreso considerable, aunado que como en la propia iniciativa mencionan sólo el 15% de los turista completan el trámite.

Continuando con el análisis citamos:

El sistema de reembolso coadyuvaría a la fiscalización de los establecimientos minoristas que realicen ventas a turistas extranjeros, ya que para afiliarse al sistema y ofrecer el incentivo, tendrían que operar en congruencia con sus obligaciones fiscales. En consecuencia, este esquema ayudaría a disminuir la evasión fiscal, puesto que el sistema correctamente diseñado garantiza el pago de los impuestos correspondientes por las ventas realizadas a través de éste.

Según el párrafo precedente la fiscalización de diversos establecimientos minoristas sería posible con esta medida, al contrario de los que pensaron en esta reforma, no creemos que ese sea un aliciente para el aumento de la base de los contribuyentes con establecimientos no regulados. En buena medida lo creemos debido a que gran parte de la población vive con la firme creencia de que los impuestos no sirven más que para enriquecer al los gobernantes por lo que debemos empezar por dar mayor confianza en el sistema tributario a través

de los que están a cargo de las finanzas publicas, que los contribuyentes tomen conciencia de la importancia de los impuestos.

Además de que muchas veces la evasión de impuestos se da por la oscuridad de las leyes o por su ambigüedad. En el siguiente párrafo nos hacen una propuesta:

La medida descrita se constituiría en un excelente complemento para la aplicación de la tasa de cero por ciento para congresos, ferias y exposiciones de extranjeros, ya que los visitantes de mediano y alto poder adquisitivo que vinieran al país a celebrar este tipo de eventos realizarían mayores compras al tener como beneficio el sistema de reembolso del IVA.

En lo general, una medida como esta constituye un instrumento moderno de promoción turística que lleva como beneficio implícito estimular un mayor gasto del turista internacional. En lo particular para México, un sistema de esta naturaleza se constituiría en una herramienta importante para promover al país en el exterior y mejorar los lugares que ocupa internacionalmente; ayudaría a reducir las diferencias de competitividad entre nuestra nación y los otros centros turísticos que aplican la medida y, sobre todo, sería un elemento detonador de beneficios directos para la población en épocas que realmente los necesita.

Dentro del primer párrafo se nos menciona la posibilidad de aplicar la tasa cero para congresos, ferias y exposiciones pero si tomamos en cuenta los datos que se nos proporcionan dentro de la página de la Secretaría de Turismo en donde se nos dicen los principales motivos por los que los turistas viene a nuestro país, el principal es de “sol y playa” con 34% y dentro del rubro de “congresos y convenciones” con un 3%.⁴

Realmente debemos enfocarnos a conservar o por lo menos aumentar el turismo con fines recreativos y de entretenimiento a través del ofrecimiento de buenos servicios de hotelería, sanidad (servicios restauraneros seguros), ecoturismo, y ya múltiplemente mencionado de seguridad (de cuerpos de seguridad y jurídica).

Como segundo comentario, agregaríamos que el beneficio implícito que lleva esta medida no es de un mayor consumo, simplemente de ahorro para el turista en un supuesto que haga valer su derecho a la devolución del IVA pagado ,a demás que dentro de la iniciativa se contempla la reforma al articulo

⁴ Datos obtenidos de un estudio realizado por la Secretaría de Turismo ubicado dentro la página: <http://datatur.sectur.gob.mx/pubbyrep/cua/2006/m04/cua042006.pdf> . “Perfil del Turista Internacional Aéreo 2004”

29 con un segundo párrafo en el que dice que en ningún caso se tomarán en cuenta los gastos por alimentos y hospedaje lo cual hace poco atractiva esta figura por que a los turistas en lo que más gastan es en esos dos rubros.

Así que dentro de este tema podemos decir que la iniciativa desde un principio presentaba argumentos poco consistentes y faltos de lógica, así como de propuestas reales y significativas tanto para las finanzas públicas como para el sector turístico.

Retomando la primera crítica que le hicimos a la reforma presentada, podemos agregar que dentro de la LIX legislatura se preocuparon por detallar los datos que los senadores vagamente mencionaron, además, de preocuparse por incorporar un artículo (en este caso el 31) en donde se desglosaran los requisitos para obtener este derecho.

Dicha iniciativa fue presentada por la ex diputada Federal Elizabeth O. Yáñez Robles⁵, dentro de su escrito encontramos un ejemplo interesante y que vale la pena resaltar ya que se trata de nuestro socio comercial, dice:

Otro caso digno de mencionar es el de nuestro socio comercial en el Tratado de Libre Comercio, Canadá, quien tiene una política de reembolso similar al descrito en los párrafos anteriores. En ese país, el servicio nacional de reembolso de impuestos (National Tax Refund Service Inc.) ofrece a los visitantes una manera fácil y conveniente de rembolsar los impuestos sobre la compra de bienes adquiridos en su estancia en Canadá; esto se realiza a través del llenado de un formulario ad hoc, el cual se envía a la compañía mencionada y ella efectúa los trámites y el pago del reembolso, el cual se entrega en divisa norteamericana o en depósito a alguna tarjeta de crédito.

Podemos empezar por decir que en Canadá se hace de una manera mas simple el reembolso por que si bien, de igual forma de hace el depósito a una cuenta bancaria, el trámite no va por cuenta del turista sino de la misma compañía lo cual ya significa una ventaja.

Otro de los puntos importantes que la ex diputada se preocupo por señalar dentro de su iniciativa fue lo que se debe tener en cuenta con mayor detenimiento y cuidado para que pueda llevarse con éxito la devolución del IVA a los turistas extranjeros , encontramos:

⁵ Documento obtenido de la página:
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2005/mar/20050301.html#Ini20050301Oswelia>.

La operación de este sistema de reembolso del IVA deberá ser de tal manera que asegure:

1. El **pago del IVA** en el establecimiento afiliado por parte del turista extranjero.
2. La **exportación** de la mercancía por parte del turista.
3. El **reembolso oportuno** del IVA al turista extranjero.

4. La **promoción y difusión del sistema** antes, durante y después de la visita del turista extranjero a México. Además, puede tener varias modalidades:
 - A. A través de la SHCP.
 - b. Mediante la contratación de empresas.
 - c. Contratación de profesionales.

Dentro del primer numeral a simple vista podría parecer de más señalar este punto pero conociendo nuestro ineficiente sistema tributario debemos verificar que el IVA haya sido efectivamente pagado en el establecimiento que este inscrito para poder expedir comprobantes debidamente requisitados para entrar en la modalidad de devolución del IVA.

El segundo punto es importante porque se debe hacer efectiva la salida de la mercancía, es decir, el turista debe presentar los documentos que amparen que realmente va a salir del país y no sólo está usando inadecuadamente este estímulo.

El punto número tres es de vital importancia para el éxito de esta medida por que debe hacerse de manera oportuna, rápida y correcta la devolución y dentro de las bases para otorgar la concesión indica que el concesionario puede hacer válida el reembolso hasta quince días después lo que consideramos un exceso de tiempo sobretodo por que en la actualidad las operaciones bancarías pueden llevarse a cabo en un instante.

Dentro de los incisos a, b y c sólo cabe hacer le comentario que se opto por hacerlo a través de concesiones que la propia Secretaría de Hacienda se encargaría de elegir según cumplieran con las condiciones establecidas en las bases emitidas el día 10 de mayo del 2007.

4.2. Derogación del Artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La derogación del artículo 31 de la ley objeto de este estudio fue hecha el 31 de Diciembre de 1998, es conveniente primero citar el texto que estaba vigente antes de esta derogación, en el siguiente punto abordaremos de manera más amplia lo que a través del tiempo ha regulado este artículo. Para tomar este punto citamos:

Art.31. En los casos en que la Ley aduanera establece como importación temporal a la enajenación de bienes realizada por personas residentes en el país a empresas que cuenten con programa de importación temporal para producir artículos de exportación aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial o a aquellas catalogadas como maquiladoras de exportación, se considera que el enajenante exporta dichos bienes para los efectos de esta ley, hasta por el monto que resulte de aplicar al valor de los mencionados bienes enajenados por dichos residentes, la proporción que resulte de dividir el valor de las exportaciones definitivas realizadas en el trimestre inmediato anterior por las empresas adquirentes de los bienes, entre el valor total de las ventas de estas empresas en el mismo periodo. Dichas empresas deberán, informar por escrito al enajenante, la proporción que se refiere este párrafo, en el momento en que se efectuó la enajenación.

Cuando las citadas empresas puedan identificar la proporción que destinarán a la exportación definitiva de los bienes que adquieran de los residentes en el país, se considerará que el enajenante exporta dichos bienes en los términos de artículo, hasta por dicha proporción. Cuando la proporción a que se refiere este párrafo, exceda a la del párrafo anterior, se considerará que el enajenante exporta dichos bienes en la proporción a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando la enajenación de bienes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se efectuó por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior, se considerará que el enajenante exporta la totalidad de los citados bienes para los efectos de esta ley. Se consideran empresas de comercio exterior, únicamente a aquellas cuyos bienes terminados que enajenen en México sean en su totalidad importados y los que adquieran en el país se destinen en su totalidad a la exportación.

Las empresas de comercio exterior, las que cuenten con programa de importación temporal para producir artículos de exportación aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y aquellas catalogadas como maquiladoras de exportación a que se refiere este artículo, 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 que hayan efectuado a personas residentes en el país durante el trimestre anterior y en su caso, la proporción que hubieran aplicado a dichos bienes en el mismo periodo de conformidad con los párrafos precedentes. Igualmente, 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, a través de la forma fiscal que para tal efecto publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las personas residentes en territorio nacional que enajenen bienes a las empresas a que se refiere el párrafo anterior, 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 enajenaciones de bienes que hayan efectuado a dichas empresas durante el trimestre que corresponda y, en su caso, la

proporción que se le hubiera aplicado a la enajenación de dichos bienes en términos este artículo, mediante la forma oficial que para tal efecto publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁶

Este texto estuvo vigente desde 1996 hasta su derogación. Como es lógico, dentro este artículo nos dice sobre la exportación temporal y definitiva de algunos bienes por parte de personas residentes en el país o bien por empresas dedicadas al ramo del comercio exterior con especial referencia al la industria maquiladora.

En cuanto al la relevancia de retomar este texto dentro del tema que nos concierne es para apuntar algunas coincidencias del pasado con el texto actualmente vigente de nuestra Ley del IVA, como coincidencias podemos señalar: que tanto el texto derogado como el actual se refieren a exportación (coincidencia por demás que lógica ya que esta contemplado dentro del Capítulo IV. De la Exportación de los bienes o servicios), nuestro texto actual se refiere a la exportación de bienes con carácter de definitiva, mientras que en el texto de 1996 también lo hacían de manera temporal, por último podemos señalar que se daba la fecha en que debía cumplirse el informe trimestral para las empresas dedicadas a la importación de bienes temporal para la manufactura de articulo de exportación.

Este punto lo tomamos en cuenta por ser un antecedente directo sobre la colocación del artículo 31 vigente dentro del Capítulo IV de la ley en estudio, además de que por obvias razones no creemos que debía ir en otro lado ya que se trata de exportaciones a menor escala pero finalmente, son exportaciones.

4.3. Artículo 31 de la Ley del IVA y la Devolución de IVA a Extranjeros.

Dentro de este apartado convendría analizar la trayectoria del artículo 31 desde la aparición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para saber que actos se han regulado dentro de este para conocer si existe alguna razón o no para incorporar la figura objeto de este estudio dentro de este artículo en especial.

⁶ *Diario Oficial de la Federación.*, Director: Justo Sierra , Carlos., Tomo DXIX., No.21, 2da.sección., México D.F.,30 de Diciembre de 1996,p.41

Al investigar sobre las modificaciones que se han hecho a este artículo hemos observado que por lo general llevan aparejada reforma, igualmente, los artículo 29 y 32, los cuales se hará pertinente señalar también. Empezaremos por enumerar los cambios que ha sufrido el artículo en cuestión:

- a) Reforma: 31 de Diciembre de 1979
- b) Derogado : 31 de Diciembre de 1981
- c) Adicionado : 28 de Diciembre de 1989
- d) Reformado: 26 de Diciembre de 1990, 15 de Diciembre de 1995, 30 de Diciembre de 1996.
- e) Derogado 31 de Diciembre 1998
- f) Adicionado: 08 de Diciembre de 2005.

Para comenzar cabe referir el texto original de la ley así como del artículo 29 y 30 por que como hemos mencionado las modificaciones que se les hacen por lo regula van aparejadas, el texto que se cita a continuación es de la ley original del 29 de Diciembre de 1978⁷:

Art.29.Las empresas residentes en el país no pagaran el impuesto por enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.
Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:
I. La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera.
II. La enajenación de bienes intangibles realizadas por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.
III. El uso o goce temporal en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
IV.El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país.

Art.30.El exportador de bienes o servicios, en los casos mencionados en el artículo anterior, podrá elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades a que se refiere el art.4to.,que correspondan a los bienes o servicios exportados, incluso cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 9o. y 15 de esta ley. También procederá el acreditamiento o la devolución cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.
El acreditamiento o la devolución se hará por el 10% de valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo mensual pendiente de acreditar.
El acreditamiento o la devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederán hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación

⁷ *Diario Oficial de la Federación* ., Director: Murillo Vidal , Rafael., Tomo CCCLI, No.41., México .D.F., Viernes 29 de Diciembre de 1978,p.38

aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se obtenga la contraprestación y en proporción a la misma.

Art.31. Tratándose de exportación definitiva de bienes tangibles, se considerara como valor de la misma, el que aparezca en la factura comercial que expida el exportador

En los casos de exportación de servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada o, en su defecto, al valor que los servicios exportados tengan en el mercado nacional.

Como podemos darnos cuenta

A continuación se citan las modificaciones que se han hecho al Artículo 31 de la Ley del IVA, la que se cita corresponde al 31 de diciembre de 1979:

Art.31. Cuando se exporten bienes intangibles o se otorgue su uso o goce temporal en el extranjero o se exporten servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada o, en su defecto, al valor que los servicios o los bienes mencionados o su aprovechamiento, tengan en el mercado nacional.⁸

Como ya mencionamos en los párrafos precedentes la reforma al artículo 31 por lo regular van acompañadas con una reforma al artículo 29, 32 y en este caso el 30 que a continuación se citan correspondiente igualmente , al 31 de diciembre de 1979:

Art.29.-

Fr.IV. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

- a) Asistencia técnica
- b) Operaciones de maquila para exportación en los términos del Reglamento del párrafo tercero del artículo 321 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos para la industria maquiladora.

Fr. V. La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país.

Fr.VI. La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del último párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

Art.30. (Segundo y tercer párrafo)

La devolución se hará por el 10% de valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo pendiente de acreditar que exista en el mes de que se trate.

La devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que sea exigible la contraprestación y en proporción a la misma

Art.32.-

Fr.IV. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley, aun cuando por alguno de los meses o por el ejercicio no hayan realizado actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto o habiéndolos realizado no resulte cantidad a pagar, en tanto no presenten los avisos correspondientes conforme al reglamento del Registro Federal de Causantes. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentara por todos ellos una sola declaración

⁸ *Diario Oficial de la Federación* , Director: Murillo Vidal , Rafael., Tomo CCCLVII , No.41., México D.F. Lunes 31 de diciembre de 1979 , p.28

mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los artículos 28 y 33 de esta Ley.⁹

Como primera observación nos damos cuenta que el artículo 31 se refiere a exportaciones de bienes intangibles o que se otorgue el uso o goce en el extranjero de servicios, así que, desde los inicios de la Ley del IVA este artículo ha estado destinado a referirse al pago de dicho impuesto por causas que estén ligadas con el extranjero.

Dentro de las reformas que fueron aparejadas junto con las del artículo objeto de este estudio podemos decir que dentro del artículo 29 que se encuentra dentro del capítulo de la exportación de los bienes se hacen unas pequeñas modificaciones que se refieren especialmente al sector transporte, la industria de la maquila y a los servicios. Es importante dar este seguimiento para al final poder concluir o no si estos artículos siempre han estado ligados junto con el artículo 31 y establecer la posible relación que exista entre ellos.

Dentro del artículo 30 podemos ver que aborda el tema de la devolución estableciendo un máximo por los bienes o servicios exportados, además haciendo alusión a figuras anteriormente tratadas como el acreditamiento. Y, finalmente, el artículo 32 nos menciona de cómo hacer la presentación de nuestras declaraciones referentes a las actividades mencionadas en los precedentes artículos.

Volviendo los incisos marcados, recordemos que después de la derogación se hace la adición del artículo 31, el 28 de Diciembre de 1989, quedando como sigue:¹⁰

Art.31.Para los efectos de esta Ley se asimila a la exportación, la enajenación de bienes realizado por personas residentes en el país a empresas dedicadas exclusivamente a la exportación de bienes a aquellas consideradas como maquiladoras de exportación, siempre que dichas enajenaciones cumplan con las reglas que al efecto dicte la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, mediante disposiciones de carácter general.

Este artículo nos dice lo que en ese tiempo se consideró conveniente asimilar las enajenaciones que hacían los residentes del país a las empresas

⁹ Ídem.

¹⁰ *Diario Oficial de la Federación.*, Director: Esquerra I., Jorge., Tomo CDXXXV, No.19., México D.F. , Jueves 28 de diciembre de 1989, p.70.

dedicadas a la exportación del sector de la manufactura, o sea, que los bienes o servicios prestados por personas físicas o morales a otras que su actividad primordial era la de exportación del mencionado sector, eran consideradas exportaciones.

Realmente no encontramos mucha lógica en esto porque los prestadores o enajenantes del bien o servicio nada tenían que ver directamente con la exportación, sólo estaban llevando acabo su fuente de trabajo, por lo que creemos inequitativa tal asimilación.

Posteriormente tuvo lugar la reforma con fecha de 26 de diciembre de 1990, que dice:¹¹

Art.31. En los casos en que la Ley Aduanera establece como importación temporal a la enajenación de bienes realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior o aquellas catalogadas como maquiladoras de exportación, se considera que el enajenante exporta dichos bienes para los efectos de esta Ley. Se consideran empresas de comercio exterior, únicamente a aquellas cuyos bienes terminados que enajenen en México sean en su totalidad importados y los adquieran en el país se destinen en su totalidad a la exportación.

Lo importante de este artículo lo encontramos en la última parte en donde se establecía que se consideraban empresas de comercio exterior a aquellas que enajenaban bienes dentro del país pero que estos eran totalmente importados o bien aun cuando fueran adquiridos en el país eran totalmente destinados a la exportación. Las últimas palabra es por demás lógico, claro, que al ser adquiridas en el país pero exportadas por una empresas se tenia que entender como empresa de comercio exterior.

Al igual que en las otras reformas esta fue aparejada junto con el artículo 32 , pero consideramos no incluirlo ya que dentro del tema no tiene relevancia alguna a diferencia de los anteriormente citados.

Más tarde fue reformado el 15 de Diciembre de 1995 quedando de la siguiente forma:¹²

Art.31. En los casos en que la Ley Aduanera establece como importación temporal a la enajenación de bienes realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior, a empresas que cuenten con programa de

¹¹ *Diario Oficial de la Federación.*, Director: Esquerra L. Jorge., Tomo CDXLVII, No.17., México D.F. 26 de Diciembre de 1990, p.74

¹² *Diario Oficial de la federación.*, director: Justo sierra, Carlos., tomo DVII, No.12, México, D.F., Viernes 15 de Diciembre de 1995, Tercera Sección p. 43-44

importación temporal para producir artículos de exportación aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial o aquellas catalogadas como maquiladoras de exportación, se considera empresas de comercio exterior, únicamente a aquellas cuyos bienes terminados que enajenen en México sean en su totalidad importados y los adquieran en el país se destinen en su totalidad a la exportación.

La diferencia que podemos notar entre el anterior artículo y la reforma es que si bien, se sigue refiriendo a los residentes del país que lleven a cabo enajenaciones a empresas de comercio exterior, con la reforma deberán estar incorporados al programa de importación temporal para producir artículos de exportación, creemos que esto se hizo con la finalidad de tener un mayor control de las empresas exportadoras o tal vez para que no se presentarán fenómenos como la denominada “triangulación”.

Finalmente, tuvo lugar la reforma del 30 de diciembre de 1996 que estarás por demás retomar ya que fue tratada en el punto anterior porque estuvo vigente hasta su derogación.

4.3.1. Vigencia del Art.31 de la Ley del IVA.

Después de las diversas iniciativas, finalmente, el artículo 31 fue adicionado a la ley Impuesto al Valor Agregado quedando como sigue y como se publicó el 08 de Diciembre del 2005:

DECRETO

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, D E C R E T A:

SE ADICIONA EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

ARTÍCULO ÚNICO. Se adiciona el artículo 31, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar como sigue:

Artículo 31. Los extranjeros con calidad de turistas de conformidad con la Ley General de Población que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, podrán obtener la devolución del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en la adquisición de mercancías, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I.** Que el comprobante fiscal que expida el contribuyente reúna los requisitos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;
- II.** Que las mercancías adquiridas salgan efectivamente del país, lo que se verificará en la aduana aeroportuaria o marítima, según sea el caso, por la que salga el turista, y

III. Que el valor de las compras realizadas por establecimiento, asentado en el comprobante fiscal que presente el turista al momento de salir del territorio nacional, ampare un monto mínimo en moneda nacional de 1,200 pesos.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá las reglas de operación para efectuar las devoluciones a que se refiere el presente artículo y podrá otorgar concesión a los particulares para administrar dichas devoluciones, siempre que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para el órgano mencionado.

En todo caso, la devolución que se haga a los extranjeros con calidad de turistas deberá disminuirse con el costo de administración que corresponda a las devoluciones efectuadas.

TRANSITORIO

Único.- El presente Decreto entrará en vigor a partir del 1 de julio de 2006. México, D.F., a 25 de octubre de 2005.- Dip. **Heliodoro Díaz Escárrega**, Presidente.- Sen. **Enrique Jackson Ramírez**, Dip. **Patricia Garduño Morales**, Secretaria.- Sen. **Sara I. Castellanos Cortés**, Secretaria.- Rúbricas."

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los primer día del mes de diciembre de dos mil cinco.- **Vicente Fox Quesada**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, **Carlos María Abascal Carranza**.- Rúbrica.¹³

Lo interesante de esto es que aun cuando fue publicado el día 8 de Diciembre del 2005 y entrando en vigor el 01 de Julio de 2006, no fue hasta el 10 de mayo de 2007 en que se establecieron las bases para otorgar la concesión para la administración de la devolución del IVA, lo que hace ya de por si inviable la puesta en marcha de la reforma.

Dentro de este punto se hace pertinente citar la siguiente resolución en donde se nos señala algunos de los requisitos que se den cumplir para tal efecto:¹⁴

5.1.16. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del IVA, en vigor a partir del 1o. de julio de 2006, las personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado conforme a las disposiciones fiscales vigentes, podrán administrar las devoluciones de IVA trasladado por la adquisición de mercancías en territorio nacional, a favor de los extranjeros que tengan calidad de turistas y que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, siempre que para ello, se les otorgue concesión para la administración correspondiente.

Asimismo, deberán dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por todos los ejercicios durante los cuales cuenten con la concesión.

Las personas morales que no se encuentren obligadas a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales deberán acompañar escrito en el que manifiesten bajo protesta de decir verdad que dictaminarán sus estados financieros para efectos fiscales, por el ejercicio fiscal de 2006 y por todos los ejercicios durante los cuales

¹³ <http://www.dof.gaceta.parlamentaria.senado.gob.mx>

¹⁴ <http://www.segob.dof.gob.mx.htm>

cuenten con la concesión, incluso si no estuviere por disposición legal obligado a ello.

Las bases de la convocatoria de la concesión se publicarán en el DOF, la cual señalará los requisitos mínimos para su otorgamiento.

5.1.17. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del IVA, las bases de reintegro de las devoluciones efectuadas por la concesionaria se regularán en el título de concesión, así como las condiciones y modalidades del servicio concesionado.

Dentro de las modalidades y condiciones que se tienen que prever en el título de concesión en los términos del párrafo que antecede se deberán de prever las siguientes:

1. Que se asegure la eficacia en la prestación del servicio público y que eviten la concentración.
2. Que establezcan un tope máximo al monto de la comisión que las concesionarias cobrarán a los turistas extranjeros.
3. Que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para el SAT.

5.1.18. Para efectos del artículo 31 de la Ley del IVA, los turistas extranjeros que salgan del país vía aérea o marítima y que deseen obtener la devolución del IVA deberán presentarse ante el concesionario con lo siguiente:

- 1.El Formato de devolución de IVA a turistas extranjeros debidamente llenado.
- 2.Impresión del comprobante fiscal digital que ampare la adquisición de las mercancías por las que desea la devolución, emitido por las tiendas en donde adquirieron dichas mercancías.
- 3.Pasaporte original vigente.
- 4.Las mercancías por las que se solicita la devolución.
- 5.Boletos tanto de entrada como de salida del país.

5.1.19. Para los efectos del artículo 31 de la Ley del IVA los comprobantes fiscales que emita el enajenante de la mercancía, serán digitales en términos del artículo 29, fracción III del CFF y de la regla 2.22.7. de la presente Resolución.

Adicionalmente a los requisitos que establecen las otras disposiciones fiscales, los comprobantes digitales deberán contener:

1. Nombre del turista extranjero.
2. País de origen del turista extranjero.
3. Número de pasaporte.
4. En el campo de RFC, incluir el RFC establecido en el segundo párrafo de la regla 2.22.11. de la presente Resolución.
5. Tipo y número del medio de pago electrónico, indicando en su caso, al menos los últimos cuatro dígitos, o del cheque de viajero con el que se pagó la mercancía.

5.1.20. El formato de solicitud de devolución de IVA a los turistas extranjeros será emitido por la concesionaria, el cual tendrá como requisitos mínimos los siguientes:

1. Lugar y fecha.
2. Descripción de las mercancías adquiridas.
3. Monto o cantidad total de la operación con IVA desglosado.
4. Nombre del turista extranjero.
5. País de origen del turista.
6. Número de pasaporte.
7. Fecha de entrada y de salida del país.
8. Firma del turista extranjero.
9. Tipo y número del medio de pago electrónico donde se desea se abone el depósito del importe a devolver.
10. La leyenda "La procedencia de la devolución está sujeta al debido cumplimiento de los requisitos previstos en la regla 5.1.18. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 y que el solicitante de la devolución se presente ante la concesionaria".

Algunas de las observaciones que podemos hacer sobre esta resolución son que si bien, se debe tener un control estricto sobre la entrada y salida de mercancías para evitar la piratería, contrabando, etc., los requisitos que se les exige a los extranjeros son demasiado rigurosos por que como podemos observar dentro del numeral 5.1.18 , además de pedir el formato de devolución debidamente llenado , se pide la impresión del comprobante digital , que entendemos , que cada extranjero deberá sacar por su cuenta , nosotros propondríamos que cada concesionaría tuviera una base de datos donde pudiera proporcionar dicho servicio al turista.

Fuera de lo anterior a pesar que son muchas las cosas que les piden no son nada que el turista no deba tener en su poder.

Por último cabe hacer el comentario a la regla 5.1.19, en donde se especifica que los comprobantes que expida el enajenante deberán ser digitales, a lo cual la base de los lugares en donde el turista pueda adquirir mercancía con efectos a posteriormente pedir la devolución del IVA se reduce drásticamente por que como muchos sabemos en México pocos expiden comprobantes y menos aún digitales.

4.3.2. Procedimiento para la Devolución.

Los resultados de las empresas que obtuvieron la concesión para la Administración de la Devolución del IVA a los Turistas Extranjeros fue finalmente publicada dentro de la página del SAT en febrero del año en curso pero a pesar de eso sólo se hizo mención de las empresas que obtuvieron la concesión por lo que dentro de este tema nos apoyaremos en las bases que se dieron a conocer para la licitación que también se encuentran en el portal del SAT.

Dentro de los requisitos que debe reunir un turista podemos mencionar una limitante porque sólo podrán solicitar su devolución los que ingresen y retornen al país por vía marítima o aérea.

Por otro lado como hemos mencionado en repetidas ocasiones creemos que uno de los mayores obstáculos para hacer que funcione de la manera que

se espera esta reforma consiste en que muchos de los establecimientos que hay en territorio nacional difícilmente están debidamente fiscalizados por lo que conlleva problemas tan “simples” como la expedición de comprobantes fiscales con los requisitos que las leyes fiscales exigen, esto podemos encontrarlo dentro de las bases en donde se menciona como un establecimiento puede participar:

Los establecimientos comerciales que deseen participar en el “Programa de Devolución del IVA a Turistas Extranjeros”, podrán hacerlo sin necesidad de adherirse a algún concesionario, para lo cual deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Estar inscritos y activos en el Registro Federal de Contribuyentes
- Expedir comprobantes fiscales cumpliendo con lo establecido en el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y su reglamentación correspondiente.
- Estar al corriente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, a que se refiere la regla 2.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, en especial en lo referente a la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en que se consigne el débito fiscal pagado por los turistas extranjeros.

Es importante hacer mención de todo esto para entender cual es el procedimiento a seguir para obtener la devolución, ya que son muchas de las cosas que debe cumplir de manera indirecta el solicitante.

Ahora bien, conviene citar el artículo 29-A , donde se desglosa cada uno de los requisitos que deben cumplir los comprobantes ,en tanto ,que cabe decir que el artículo 29 del propio código sólo dice de manera general algunas de sus generalidades como es que deben ser impresos por en los establecimientos autorizados por la SH y CP , tener el RFC , denominación o razón social en caso que se quiera usar para deducir o acreditar; especificar si el pago se hace en parcialidades o en una sola exhibición , en caso que fuese el último caso se debe desglosar cada uno de los impuestos trasladados con sus tasas respectivas (cuando así proceda), si es en parcialidades deberá expedirse un comprobante por cada uno de los pagos y cuando proceda el desglose de cada uno de los impuestos trasladados con su respectiva tasa.

Consideramos señalar sólo las fracciones del artículo 29 ya que en el tema que nos concierne en la presente tesis , se dice que los establecimientos mercantiles que decidan participar en el sistema, además de expedir los comprobantes que amparen la mercancía adquirida por el turista, ellos (establecimientos) deberán de contar con la expedición de comprobantes de

cumpliendo con los requisitos de estos artículos, además de estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a continuación enumeramos los requisitos, del artículo 29 corresponden:

1) Tramitar el uso de sellos digitales ante el Servicio de Administración Tributaria.

2) Dentro de los comprobantes digitales se deberá agregar lo contenido en las fracciones I, III, IV, V, VI y VII del artículo 29-A.

3) A cada comprobante digital se deberá asignar un número de folio:

a) Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.

b) Deberán solicitar previamente la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria.

c) Deberán proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcione la información, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

4) En caso que el cliente requiera el comprobante impreso el contribuyente tiene la obligación de expedírselo con las especificaciones que el Servicio de Administración Tributaria determine.

5) En caso de que el pago se haga en parcialidades debe estar conforme a las leyes fiscales para llevar un debido control.

6) Cumplir con las especificaciones informáticas que se determinen. Se debe tomar en cuenta que una vez que el contribuyente decide adherirse al sistema sólo podrá expedir comprobantes digitales.

El artículo 29-A, enumera algunos de los requisitos de manera más detalladas por lo que conviene citarlo:

Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de

contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II.- Contener impreso el número de folio.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

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

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

VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

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

IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Los comprobantes autorizados por el Servicio de Administración Tributaria deberán ser utilizados por el contribuyente, en un plazo máximo de dos años, dicho plazo podrá prorrogarse cuando se cubran los requisitos que al efecto señale la autoridad fiscal de acuerdo a reglas de carácter general que al efecto se expidan. La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las Leyes fiscales.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Respecto a esto encontramos una tesis aplicable en donde se hace mención a la importancia de verificar el cumplimiento de los requisitos fiscales para efectos de acreditar o deducir:

Localización:

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Marzo de 2006 Página: 1966 Tesis: IV.3o.A.57 A Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS CUYA SATISFACCIÓN DEBE VERIFICAR QUIEN LOS UTILICE PARA DEDUCIR O ACREDITAR FISCALMENTE SI NO ES SUJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

De la interpretación del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el contribuyente que utilice comprobantes fiscales para deducir o acreditar fiscalmente, está obligado a verificar que dichos documentos satisfagan los requisitos consistentes en el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide, así como con los diversos contenidos en el numeral 29-A de la misma codificación, sin que deba cumplir con las diversas obligaciones establecidas en el numeral 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, si no encuadra dentro de los

sujetos obligados al pago del impuesto al valor agregado y de las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2-A de dicha legislación, que están constreñidos a tributar con una tasa de 0% diversa a la general del 15%, según las actividades que realizan. Así, no se puede aplicar el citado artículo 32 a quien no encuadra en el supuesto jurídico que prevé, y exigir que la documentación fiscal contenga los requisitos adicionales, entre ellos, el de asentar si las operaciones que amparen los documentos fueron pagadas en una sola exhibición o en parcialidades.

Es importante mencionar todo lo anterior y tenerlo en cuenta ya que son los requisitos que deben cumplir los comprobantes que presente el turista, que deben verificar los concesionarios al momento de llevar a cabo la devolución del IVA para tener todo debidamente registrado.

Una vez establecidos los requisitos que deben cumplir los comprobantes, también podemos decir que tales, son los que se deben verificar de manera general, en cuanto a la devolución del IVA, además, debe ser acompañada con la solicitud debidamente llenada por el turista la cual la podrá encontrar en los puntos de salida y la cual deberá contener como requisitos mínimos:

- Lugar y fecha
- Descripción de las mercancías adquiridas
- Monto o cantidad total de la operación con IVA desglosado
- Nombre del turista extranjero
- País de origen del turista
- Número de pasaporte
- Fecha de salida del país
- Firma del turista extranjero
- Tipo y número del medio de pago electrónico donde se desea se abone el depósito del importe a devolver
- La leyenda “La procedencia de la devolución está sujeta al debido cumplimiento de los requisitos previstos en la regla 5.1.18 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 y que el solicitante de la devolución se presente ante la concesionaria”.

Respecto a esto, la última modificación fue hecha el 2 de abril de 2007 publicada en el diario Oficial de la Federación dentro de la décima quinta resolución de modificaciones a la resolución Miscelánea Fiscal para 2006, en la

que en realidad no son cambios sustanciales pero que nos dimos a la tarea de investigarlos y dice:

5.1.16. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del IVA, las personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán administrar las devoluciones de IVA trasladado por la adquisición de mercancías en territorio nacional, a favor de los extranjeros que tengan calidad de turistas y que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, siempre que para ello, se les otorgue concesión para la administración correspondiente.

5.1.18.

1. El formato de devolución de IVA a turistas extranjeros debidamente llenado.
2. Impresión del comprobante fiscal que ampare la adquisición de las mercancías por las que desea la devolución, emitido por las tiendas en donde adquirieron dichas mercancías.
5. Pasaporte original vigente.
6. Pase de abordar o documento que acredite la salida del turista extranjero del territorio nacional.

5.1.19. Adicionalmente a los requisitos que establecen las otras disposiciones fiscales, los comprobantes deberán contener:

5. Tipo y número del medio de pago electrónico con el que se pagó la mercancía, indicando al menos los últimos cuatro dígitos.

En caso de que el enajenante no hubiera optado por emitir comprobantes fiscales digitales podrá expedir comprobantes impresos en establecimiento autorizado, siempre que cumplan con los demás requisitos que prevé esta regla. En este supuesto, deberá anexarse copia del comprobante de pago electrónico utilizado en la adquisición de la mercancía.

5.1.17.

7. Fecha de salida del país.¹⁵

Lo que creemos que vale la pena comentar de lo anterior es la parte en donde dice que el concesionario puede optar por expedir comprobantes impresos, lo cual nos parece un error dar esta opción ya que si se llevara a cabo todo esto de manera digital el fisco tendría un mayor control sobre las concesiones, además que si el concesionario opta por esta opción agrega un requisito más que podría ser innecesario e impone un obstáculo más a la ya de por sí inoperante reforma.

Una vez establecidos los requisitos para que proceda la devolución, ¿Qué debe hacer el turista para llevarla a cabo? Primero, debemos establecer donde puede presentarse así que señalaremos cada uno de los conglomerados o puntos de salida, estos, se van a encontrar establecidos en módulos que se podrán encontrar en los puntos siguientes (el SAT tiene la libertad de disminuir o aumentarlos):

¹⁵ *Diario Oficial de la Federación*, Tomo DCXLIII, No.I, México, Distrito Federal. Lunes 2 de abril de 2007, p.5

Conglomerado Centro-Norte, Terminales Aéreas:

- Aeropuerto internacional de la ciudad de México.
- General Mariano Escobedo, Monterrey, Nuevo León.
- General Rafael Buelna, Mazatlán, Sinaloa.
- Ixtapa Zihuatanejo, Guerrero.
- General Juan N. Álvarez Acapulco, Guerrero.
- General Leobardo C. Ruiz, Zacatecas, Zacatecas.
- Torreón, Coahuila.
- Pte. Guadalupe Victoria, Durango, Durango.
- Ponciano Arriaga, San Luis Potosí, San Luis Potosí.
- General Roberto Fierro V. Chihuahua, Chihuahua.
- General Francisco Javier Mina, Tampico, Tamps.
- Culiacán, Sinaloa.
- Plan de Guadalupe, Saltillo, Coahuila.
- Hermanos Serdán, Puebla, Puebla.
- Lic. Adolfo López Mateos, Toluca, Mex.
- Monclava, Coahuila
- Aeropuerto Internacional de Querétaro.
- Quetzalcóatl, Nuevo Laredo, Tamaulipas.

Terminales marítimas:

- Mazatlán
- Acapulco
- Zihuatanejo

Conglomerado del Pacífico, Terminales aéreas:

- ◆Miguel Hidalgo y Costilla, Guadalajara, Jalisco.
- ◆Los Cabos, B.C.S.
- ◆Lic. Gustavo Díaz Ordaz, Puerto Vallarta, Jalisco
- ◆Internacional de Guanajuato, Guanajuato
- ◆General Francisco J. Mujica, Morelia, Mich.
- ◆General Ignacio Pesqueira G. Hermosillo, Son.
- ◆Playa de Oro, Manzanillo, Colima
- ◆Lic. Jesús Terán, Aguascalientes, Ags.
- ◆General Manuel Márquez de León, La Paz, B.C.S.
- ◆Loreto, Baja California Sur
- ◆Los Mochis Topolobampo, Sinaloa
- ◆General José Marís Yañez, Guaymas, Sonora
- ◆Rodolfo Sánchez Taboada, Mexicali, Baja California.

Terminales Marítimas:

- Ensenada, B.C.S.
- Cabo San Lucas
- Puerto Vallarta

Conglomerado del Sureste, Terminales Aéreas:

- ◆Internacional del Cancún, Quintana Roo
- ◆Internacional de Cozumel
- ◆Lic. Manuel Crescencio Rejón, Mérida, Yucatán
- ◆General Heriberto Jara, Veracruz, Veracruz

- ◆C.P.A. Carlos Roviroso, Villahermosa, Tabasco
- ◆Ciudad del Carmen, Campeche
- ◆Xoxocotlan, Oaxaca, Oaxaca
- ◆Bahías de Huatulco, Oaxaca

Terminales Marítimas:

- Progreso, Yucatán
- Cozumel, Quintana Roo
- Playa del Carmen, Quintana Roo
- Punta Venado, Quintana Roo
- Majahual, Quintana Roo
- Puerto Morelos, Quintana Roo
- Huatulco

Cabe señalar que no todos los puntos empezarán a funcionar simultáneamente el SAT consideró que dependiendo de la ubicación de estos pueden empezar sus operaciones en un períodos de 60, 180 y 720 naturales , lo cual hace aun más lenta la puesta en marcha esta reforma.

Es responsabilidad de los concesionarios mantener al turista informado sobre el funcionamiento de este programa, así como contar una terminal remota en donde el turista pueda acceder a toda la información necesaria. El concesionario para otorgar o no la devolución debe verificar:

- 1) Que le pago de la mercancía haya sido efectuado mediante un medio de pago electrónico, para lo cual deberá anexar copia del comprobante del medio de pago utilizado en la adquisición de la mercancía.
- 2) Que el comprobante fiscal contenga los requisitos señalados en las disposiciones fiscales.
- 3) Que el importe pagado por establecimiento sea por una cantidad igual o superior a \$1,200.00 pesos, incluyendo IVA.
- 4) Que el comprobante fiscal contenga en forma expresa y por separado el IVA trasladado en la enajenación.
- 5) Que el nombre y número del documento de identidad del turista especificados en el comprobante fiscal, coincidan con el documento de identidad que presente el turista.

Una vez hecho lo anterior, el turista, debe esperar que el personal de los módulos de atención de la concesionaria verifique la procedencia de la mercancía, hacer el cotejo del comprobante fiscal con la mercancía, en los casos en que los turistas extranjeros transporten mercancía sujeta a regulaciones o restricciones no arancelarias y que requieran pedimento para su salida del país, el concesionario orientará al turista a quien solicite los servicios de un agente aduanal, para lo cual contará con el listado de los agente aduanales que operan en el aeropuerto o puerto marítimo correspondiente.

En tanto el turista efectúa su trámite por conducto del agente aduanal que seleccione, su mercancía quedará en depósito ante la aduana, siempre que no exista un depósito fiscal en el punto de salida.

Así mismo, el turista podrá dejar en abandono dicha mercancía, para lo cual deberá formular escrito dirigido a la aduana correspondiente.

En caso de mercancías que por su cantidad, peso, volumen, valor o tengan alguna restricción o regulación no arancelaria a la exportación, se requiera efectuar su despacho aduanero por la aduana de carga, mediante un agente aduanal, de conformidad con lo establecido en los artículos 35, 40, 50 y 88 de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 36, fracción II de la propia ley.

Una vez realizado todo el trámite en concesionario depositará en la cuenta indicada por el propio turista la cantidad a devolver, menos su comisión por la prestación del servicio la cual incluirá el IVA por la prestación del servicio y no podrá exceder del 35% del monto total.

Esto, aunado a que el depósito de la cantidad a devolver se hará en la cuenta proporcionada por el propio turista pero pudiendo ocurrir esta hasta 15 días naturales después de presentada la solicitud.

4.3.2.1. Requisitos que deben cumplir los Extranjeros para la Devolución.

Para establecer el procedimiento de la devolución fue necesario hacer mención de algunos de los requisitos que los turistas extranjeros deben cumplir por lo cual en este tema sólo haremos algunos agregados que consideramos pertinentes a fin de complementar la información antes expuesta.

En este punto conviene señalar que es lo que se considera como extranjero dentro sistema legal mexicano, debido al tránsito constante de personas que existe en la actualidad, no todos caen en ese supuesto ya sea por motivos políticos, económicos, etc.

La Ley General de Población en su artículo 41 dice que las personas pueden internarse en el país bajo dos supuestos : inmigrantes y no inmigrantes , los turistas obviamente , están dentro del segundo supuesto , que dentro de la misma ley en el artículo subsecuente fracción I dice:

Artículo 42.- No Inmigrante es el extranjero que con permiso de la Secretaría de Gobernación se interna en el país temporalmente, dentro de alguna de las siguientes características:

I.- TURISTA.- Con fines de recreo o salud, para actividades artísticas, culturales o deportivas, no remuneradas ni lucrativas, con temporalidad máxima de seis meses improrrogables.

Por las características que son propias de los turistas que son las de fines de recreo, salud, artística, cultural y deportivas creemos que esta reforma fue dirigida propiamente a ellos por que de no ser así no tendría sentido el que se le devolviera su impuesto ya que esta reforma busca supuestamente incrementar o incentivar el turismo a través de la devolución del IVA para que el turista aumente su consumo interno, además de propiciar una entrada mayor de turistas a México.

Además de los requisitos ya señalados en el punto anterior (compras mínimas de \$1,200.00 pesos, mediante pago electrónico, presentación de comprobantes fiscales, solicitud), en las bases encontramos que en casos de presentarse solicitudes en puesto de recepción en la zona abierta, el monto de las mercancías sobre las cuales se solicite la devolución, no podrá exceder de \$10,000 pesos. En estos casos, el concesionario debe indicar al turista que el trámite lo deberá realizar con un concesionario establecido en zona estéril. Esta zona, según el propio texto de las bases, comprende el espacio que media entre un punto de inspección y las aeronaves o embarcaciones marítimas, y cuyo acceso esta estrictamente controlado.

Lo anterior incluso podemos asociarlo con una tesis que habla sobre el equipaje y decimos que tiene relación debido a que con el implemento de esta

reforma se busca tener una afluencia turística, pero fijando los mecanismos necesarios para evitar el mal uso de este derecho, la tesis dice:

Tesis aislada Materia(s): Administrativa Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, Mayo de 2002 Tesis: XIV.2o.58 A Página: 1217

EQUIPAJE DE PASAJERO. LOS ARTÍCULOS 50, 61, FRACCIÓN VI, DE LA LEY ADUANERA, 89 DE SU REGLAMENTO Y LA REGLA 3.7.1. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2000, EXPEDIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, FIJAN LOS CRITERIOS PARA DETERMINAR QUÉ MERCANCÍAS LO INTEGRAN.

La interpretación sistemática de los artículos 50, 61, fracción VI, de la Ley Aduanera, 89 del reglamento de dicha ley y de la regla 3.7.1. de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, permite determinar qué mercancías integran el equipaje de los pasajeros residentes en el territorio nacional o en el extranjero y cuáles deben considerarse como de procedencia extranjera, pues la última con toda claridad señala que lo integran los "bienes de consumo personal usados o nuevos, tales como ropa, calzado y productos de aseo, siempre que sean acordes a la duración del viaje y que por su cantidad no puedan ser objeto de comercialización".

Aún así conviene aclarar el porque decidimos incluir esta tesis, debemos tomar en cuenta que la devolución debe tener ciertos parámetros, en este caso existe un mínimo y un máximo de compra. Creemos que el mínimo se fijó con la idea de incrementar el consumo de los turistas, esto es, obligarlos a consumir por lo menos \$1,200 pesos (lo cual nos sigue pareciendo irrisorio dicha suposición si tomamos en cuenta que apenas son \$110 dólares). En tanto que en las bases nos señala que el monto de las mercancía por la que se pretenda obtener el beneficio de la devolución no debe exceder de \$10,000 pesos por lo que nos saltó la idea de que lo que consuma el turista debe apegarse a lo que se entiende por equipaje y como bien se señala en la tesis por lo regular se trata de bienes de consumo personal o que por su cantidad no puedan ser objeto de comercialización.

Así que el turista debe hacer caber todo en sus maletas porque no nos imaginamos algo que cueste más del máximo fijado y que valga la pena comprar en México, al menos que se trate de mercancía de procedencia dudosa.

Por lo que los turistas deben tener cuidado en las mercancías que pueden adquirir, que se tomen como parte de su equipaje, que sea mercancía legal, tener los comprobantes fiscales que amparen a dicha mercancía y no estar por

debajo del mínimo o por arriba del máximo. Lo cual es bastante tarea para alguien que pretenda visitar al país con fines de recreación, salud, actividades artísticas, culturales o deportivas , no remuneradas ni lucrativas.

4.3.3. Viabilidad de la Devolución del IVA a Extranjeros en México.

Una vez hecho en análisis de cómo operará la Devolución del IVA extranjeros, los sujetos que van a poder participar, tanto pasivos como activos podemos dar nuestra propia opinión.

México es un país con una fuente de riqueza natural impresionante para nuestra mala suerte ha sido mal aprovechada, sobreexplotada y en su caso destruida por completo. En nuestra actual situación a pesar de todos estos problema aun quedan muchas cosas por hacer para aumentar de forma considerable la entrada de turistas.

Por lo que hace a esta reforma no creemos que sea la mejor manera de hacerlo, por que si bien el turista podría obtener alguna ventaja de manera directa , nuestras finanzas públicas no están como para soportar el impacto que traería consigo de llevarse a cabo en su totalidad esta medida.

Como podemos anteriormente darnos cuenta a pesar que en las bases se señala con detalle como operará esta medida , los lugares en donde se lleva a cabo , los requisitos , tanto para el que quiera obtener una concesión , como para el turista que quiera obtener la devolución.

En este punto nos parece pertinente hacer una división entre la viabilidad y la no viabilidad de esta reforma, la cual nos permitiremos hacer en base a lo ya antes estudiado, es decir, expresando nuestro propio punto de vista.

Viabilidad:

Existen los mecanismos legales para poder llevar acabo las reformas necesarias, existe un sector turístico lo suficientemente fuerte como para promover este tipo de programas. México cuenta con los recursos de índole natural para poder atraer la atención de los turistas.

Pero por otra parte además de los mecanismos legales hacen faltas condiciones económicas y culturales para que este tipo de reformas funcionen conforme fueron planeadas, por lo que consideramos que dentro de este apartado no podemos ahondar más en cuanto a la posibilidad de que funcione en la realidad por lo que nos mostramos pesimistas en el buen funcionamiento de esta reforma.

No Viabilidad:

En base a lo ya investigado para la conformación de la presente tesis, observado como funciona el IVA en México, viendo lo que se recauda conforme a la Ley de Ingresos de la federación, no creemos que el país este preparado para la puesta en marcha en su totalidad ya que como pudimos constatar aún no se pone en operación y mucho menos en difusión dicha reforma.

Y decimos que aun no se pone en marcha por que aun cuando ya existe en teoría todos los medios para llevarla a cabo, todavía no se publica quien fungirá como concesionario, por lo que se deduce que no existen aún módulos a donde los turistas interesados puedan acudir, por que a pesar de que ya se público el nombre de las tres empresas que obtuvieron la concesión para la Administración de la devolución del IVA Turistas Extranjeros, no se han instalado los módulos correspondientes.

Debido a que México presenta un rezago amplio en cuanto a la recaudación fiscal esta reforma no ayudaría a subsanar dicho rezago , aun cuando en verdad incrementará el ingreso per cápita del turista, lo cual tal vez conllevaría un problema más a la ya precaria situación del fisco.

Como ya dijimos, aun cuando contamos con los mecanismos legales para “ponerlo” todo plasmado en la ley y en sus reglamentos, no contamos con la infraestructura necesaria para llevarlo a la práctica, aún cuando la administración de las devoluciones no corra a cargo del gobierno. La infraestructura a la que nos referimos es a la que se tiene en cada una de las aduanas del país, y es que en la actualidad podemos observar en las noticias, la gran infiltración de

mercancía ilegal que existe y si hablamos de un mecanismo legal para exportar mercancía y existiendo un tope máximo, en un país con los índices de corrupción que imperan en cada una de las instituciones con las que contamos puede ser que esta figura contribuya a desvirtuar los posibles beneficios que se busca obtener.

4.3.3.1. Impacto en la Recaudación Fiscal.

En este punto nos gustaría citar algunos datos sobre el impacto del IVA en la recaudación fiscal en México y así mismo hacer un comparativo con algunos otros datos para que al final podamos emitir una opinión sobre la afectación que esta reforma conlleva en la recaudación fiscal mexicana. La primera nota que obtuvimos sobre el posible impacto en la recaudación fiscal fue de carácter hemerográfico:

“La devolución del impuesto al valor agregado (IVA) a turistas extranjeros tendrá un costo recaudatorio de 608 millones de pesos al año, afirmó el director de la Unidad de Política de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, Julio César Aguilar Matías.

Sin embargo, en una reunión con integrantes de las comisiones unidas de Hacienda y Crédito Público del Senado de la República y de la Cámara de Diputados, los legisladores insistieron en los beneficios de la medida que en contrapartida, con base en cifras presentadas, aportaría alrededor de mil 550 millones de dólares, sin contar su impacto positivo de un mayor gasto de los visitantes extranjeros.

La reunión fue previa a la presentación, para su aprobación de la minuta correspondiente que ya fue autorizada en la Cámara de Diputados. En el encuentro, el funcionario de Hacienda aclaró que una buena cantidad de productos que adquieren los turistas extranjeros para llevarlos a su país ya cuentan con la aplicación de la tasa cero del IVA y esto, a su vez, representa alrededor de 39 por ciento de la captación prevista para 2005.

Insistió en que, sin incorporar los costos que tendrá para el Sistema de Administración Tributaria (SAT) el manejo de la devolución del IVA a los visitantes extranjeros, su impacto inmediato, a partir de su aplicación, sería de 608 millones de pesos.

Sin embargo, la diputada panista Elizabeth Yáñez Rosales, una de las principales impulsoras del proyecto, explicó que ese sistema se aplica en unos 80 países y en ellos se tradujo en una mayor cantidad de turistas extranjeros, así como en un gasto superior al promedio y la reactivación de pequeñas y medianas empresas dedicadas a la producción de mercancías que gustan comprar los visitantes.

Tras aclarar que el objetivo no es aumentar la captación de los 23 millones de turistas extranjeros calculados para este año, puso el caso de Taiwán, donde el número de visitantes aumentó cuatro veces, lo mismo que su captación de divisas.

Recordó que el turismo es una actividad prioritaria para el país, pues representa alrededor de 8.2 por ciento del producto interno bruto (PIB) y genera alrededor de 1.7 millones de empleos directos. "No se buscan más turistas, sino que los que vienen compren más", recalcó.

De acuerdo con sus cálculos hechos con base en cifras de 2003, de una captación de 8 mil 800 millones de dólares la devolución del IVA se elevaría a 34 millones, mientras posibilitaría un aumento en la captación de divisas de mil 114 millones de dólares. A cifras actuales, con una captación de 12 mil 250 millones de dólares estimados para este año por la Secretaría de Turismo, la devolución se elevaría a unos 48 millones de dólares, pero la captación se incrementaría en mil 550 millones de dólares.

Además, insistió la diputada Yáñez, se tiene comprobado que sólo 15 por ciento de los turistas extranjeros se preocupa por reclamar la devolución del IVA y la medida sólo tendría vigencia para los viajeros que arriben al país por la vía aérea o marítima, por compras globales mínimas de mil 200 pesos por establecimiento y previa presentación de pasaporte, forma migratoria de salida y factura fiscal."¹⁶

Nos pareció conveniente citar el anterior artículo ya que desde los inicios de la propuesta de esta figura se hicieron muchas suposiciones, además que no creemos que al momento de la aprobación por parte de nuestros legisladores se haya llevado a cabo un estudio de impacto tributario para saber si era conveniente o no aprobar esta reforma, claro, que no es raro que no lo hayan hecho porque como podemos constatar , la actual reforma hacendaria que supone más importancia parece que no pusieron especial interés .

Como ya abordamos con anterioridad, supuestamente, esta reforma traería consigo una mayor recaudación debido a que los turista se verían motivados a consumir sabiendo que recuperarían su impuesto pero en realidad eso no es un incentivo de importancia.

Por otra parte debido a la tardanza con que se ha manejado esto aún no podemos obtener cifras oficiales ya sean optimistas o pesimista sólo podemos decir tentativamente que no tendrá un peso de importancia dentro de la recaudación que tanta falta le hace a México y menos aún dentro del sector

¹⁶ La Jornada., *Costará al fisco \$608 millones al año la devolución del IVA a Turistas: Hacienda.*, Dir. Carmen Lira Saade., México D.F., 28 de septiembre.

turístico ya que si bien es de suma importancia no lo es gracias a este tipo de cambios dentro de nuestras leyes fiscales.

4.4. La Devolución del IVA a Extranjeros Estados Unidos.

Para comenzar con este tema es necesario distinguir la forma de organización de los Estados Unidos de América en cuanto a su sistema federado y la enorme y compleja organización de una unión económica como la Unión Europea que tiende a convertirse en un sistema completamente armonizado, incluso en lo político.

Empezaremos por referir una cita que nos dice a grandes rasgos como es la federación en los E.U., que además nos permitimos transcribir tal cual para después hacer la traducción respectiva:

“The United States is a federal country that takes it federalism, on whole, quite seriously. The national government sits in Washington, but the fifty states are hardly empty shadows. The states have their own governments and their own capitals, and within their spheres they are supposed tube “sovereign”, that is, in full control. In many ways, they echo the structural pattern of the federal government. They all have constitutions (and the are, very often, quite different from the federal Constitution). They have legislatures, with two houses in every state but one. Each state has a chief executive, the governor. Each has its own a flock of administrative agencies. Of course, the states are sovereign or independent within certain limits. The national (federal) government is more powerful, employs vastly more men and women, and taxes an spend much more. It is only Washington that sends out on receives ambassador , coin money , owns guided missiles and air craft carriers and tries to “fine-tune” the economy through control of money supply . On the other hand, the federal government does not as a general rule arrest speeders, grant divorces, or probate will; it does not pass zoning ordnance or run school districts; it does not foreclose mortgages, repossess television sets, or put people on trial for robbing gas stations. It does not do most of the ordinary, workday job of the law.

Federalism, as it has evolved in this country, is a complex and interesting system is also a good example of the interaction between structure and culture, within our system laws”¹⁷

La traducción hecha por nosotros es: Los estados Unidos es un país federal que toma al federalismo, completamente en serio. El gobierno nacional reside en Washington, pero los 50 estados escasamente viven bajo su sombra. Los estados tienen sus propios gobiernos y sus propias capitales, y están dentro de su propia esfera de soberanía, así es, en completo control. En

¹⁷ Friedman, Lawrence M., *American Law. An Introduction*. 2da ed., Ed. Norton and Company., Estados Unidos de América ., 1998, p.146 y 147.

diversas maneras, se adhieren a la estructura del gobierno federal. Todos ellos tienen constituciones (y son, frecuentemente, completamente diferentes de la constitución Federal). Tienen legislaturas, con dos sedes en cada estado pero uno. Cada Estado tiene un jefe, el gobernador. Cada uno cuenta con su propia congregación administrativa. Claro, los estados son soberanos o independientes con límites en su interior. El gobierno nacional (federal) es más poderoso, emplea muchos más hombres y mujeres, y gasta mucho más impuestos. Solo en Washington se recibe y manda embajadores, se acuña moneda, guía sus propios misiles y aviones, transportistas y se “afina” la economía a través de control del dinero. Por otro lado, el gobierno federal no lleva a cabo las reglas generales de arrestos por conducir en alta velocidad, divorcia o legaliza; no hace las zonas de paso o los distritos escolares; no excluye créditos hipotecarios, no toma posesión de canales televisivos, o procesa a gente por robo de una estación de gas, No lleva a cabo lo más común, como la ley laboral.

El Federalismo, se ha desarrollado en este país, es un sistema interesante y complejo. Es también un buen ejemplo de la interacción entre estructura y cultura, dentro de nuestro sistema legal. (Traducción propia)

Con lo anterior nos podemos dar cuenta que en comparación con nuestro sistema de federación el sistema estadounidense no se compara por que en dicho país cada entidad federativa es en efecto una entidad soberana y en gran medida independiente de las decisiones de carácter federal. Solo para no dejar duda alguna sobre el federalismo de E.U. citaremos:

“Los Estados Unidos constituyen un sistema federal y no unitario. A diferencia de naciones, tales como Holanda y el Reino Unido, para bien o para mal, son una federación con un sistema fiscal correspondientemente descentralizado. Además, diferentes niveles de la Administración se especializan en determinadas funciones del gasto, de tal manera que el cambiante papel de las diversas funciones ha dado lugar a cambios en la distribución del gasto entre los distintos niveles. Dado que los diferentes niveles de gobierno se especializan

también en distintos impuestos, estos cambios han afectado igualmente a la variable composición de la estructura absoluta de impuesto.”¹⁸

La anterior cita hace una acotación precisa al referir que E.U no se constituye como sistema unitario, es decir, cada uno de sus componentes (Entidades) conserva su propio gobierno y soberanía, pero para una mejor organización toma como eje central el gobierno federal.

“Los estados unidos constituyen una Federación compuesta de un gobierno central (federal), 50 estados y el distrito de Columbia. A su vez, cada uno de los Estados comparte sus tareas fiscales con Administraciones locales de diversos tipos, que incluyen ciudades, ayuntamientos, condados, distritos escolares y otros distritos de servicios especiales, 80,000 en total. Comparados con la mayor parte de las demás naciones, los Estados Unidos cuentan con una estructura fiscal que ha evolucionado siguiendo unas líneas relativamente descentralizadas. Al mismo tiempo, ha demostrado una cierta flexibilidad respecto de las necesidades variables, evidenciada por el papel cada vez más amplio de las transferencias entre gobiernos y la reasignación de responsabilidades fiscales.”¹⁹

Como se menciona desde la primera cita referente a este tema el gobierno que ha desarrollado Estados Unidos es complejo ya que desde el punto de vista de la fiscalidad aun cuando se tiene el gobierno estatal, se otorgan facultades a los condados, ayuntamientos para el cobro adicional o independiente de los impuestos porque en este sistema cada uno de los territorios debe procurar allegarse de los ingresos que estime convenientes para sufragar su gasto. Lo interesante de esto es que depende de cada estado (su organización) otorgarle o no dichas facultades según convenga.

Entrando en tema, sobre el IVA o VAT (Value Added Tax) tenemos que:

Many countries (for example, member countries of European Union) have VAT, and the United States is considering imposing one also. A VAT can be thought of as a form of sales tax, to extent that it most obviously burdens retail sales. As a political

¹⁸ Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Publica Teorica y Aplicada(Public Finance In Theory and Practice)*. Trad. Lozano Irueste, José Maria., 2da.ed. Ed. Instituto de Estudios Fiscales., Madrid, 1986.p.36

¹⁹ *Ibídem* p. 788

matter, the United States, unlike many other countries, has a full set of tax-raising local government (states and cities), many of which already impose a simple sales tax. Concern by the states that the federal government will effectively usurp their taxing power in this area has slowed Federal consideration of this source of tax revenues.

The idea behind the VAT is that a tax will imposed at each level of the production process, until the item is sold. Each producer passes on the tax it has paid to the next level so that the ultimate purchaser (normally the consumer) pays the tax. One way this is done in that a producer must collect tax on the full price of an item sold, but take credit for taxes it paid to purchase items.²⁰

La traducción es: Muchos países (por ejemplo, países miembros de la Unión Europea) tienen IVA, y los estados unidos también ha considerado imponerlo. Un IVA puede ser pensado de forma de impuesto a las ventas, hasta extenderlo a las ventas al por menor. Como materia política, los Estados Unidos, a diferencia de otros países, toman en cuenta las tasas de gobierno local (estados y ciudades), muchos ya han impuesto un gravamen simple de ventas. Implica por parte de los estados y el gobierno federal usurpar efectivamente el poder de gravar en esta área tiene menor consideración el origen de los ingresos.

La idea detrás del IVA es que el impuesto fuera cobrado en cada nivel del proceso productivo, hasta el punto de venta. Cada producto pasa pagando el impuesto hasta el siguiente nivel, así que la última adquisición (normalmente el cliente) paga el impuesto. Una vez hecho el producto se suma el impuesto sobre el total del precio a vender, pero toma crédito por impuesto pagado por cada adquisición.

Lo anterior se toma de la doctrina estadounidense pero como podemos apreciar no difiere en mucho de cómo entendemos nosotros el IVA solo cabe resaltar que se señala que las tasas son impuestos por los propios estados o sus ciudades a diferencia de México en donde el nivel de gobierno federal impone una sola tasa(o sus variantes) aplicable a todo el territorio. De dicha doctrina podemos agregar:

When a foreign person buys property from a seller in a country with a VAT, that foreigner may not be able to get any advantage in the country where the property

²⁰The American Association of Law Libraries, *Introduction to International Business Law: Legal Transactions in a Global Economy.*, Ed. Oceana Publications., New York, 1996, p. 181

was bought from having paid the VAT. Thus, the government is sure that it is collecting all it should from the activities of foreigners.²¹

Lo anterior quiere decir: cuando una persona extranjera compra al interior en un país con IVA, ese extranjero podría no tener ninguna ventaja en el país donde la propiedad fue adquirida teniendo que pagar el IVA. Así que, el gobierno recauda de manera segura todo lo proveniente de actividades extranjeras.

Nos pareció prudente señalar en anterior párrafo por que nos introduce de una manera superflua en el tema que concierne a este trabajo, esto es, que los extranjeros visitantes a nuestro país involuntariamente aportan a la recaudación fiscal de nuestro país sin obtener ningún beneficio directo (o no palpable a simple vista), por lo que vale la pena reflexionar si sería viable la posibilidad de hacerle la devolución del impuesto.

Sin ánimos de adelantar una conclusión podemos decir que no, ya que si bien no es palpable el beneficio directo, dichas contribuciones se destinan a ofrecer un mejor servicio (seguridad, principalmente) al turista, así que, si bien no se da directamente al sector turístico contribuye al aumento de confianza para atraer a extranjeros.

Una vez establecido el sistema que se lleva particularmente en los Estados Unidos nos gustaría señalar como dato general la tasa del Impuesto al Valor Agregado que en cada uno de los estados de la unión americana aplican de manera particular. Dicha información fue recopilada de internet debido a la falta de biografía específica sobre el tema:

Estado	Tasa % del IVA (Sales Tax)
Alabama	4% tasa general y hasta 9% con los impuestos adicionales que cada localidad decida aumentar.
Alaska	Como Estado no aplica una tasa, pero sus municipios tienen una tasa promedio de 7%.
Arizona	Aplica el llamado Transaction Privilege Tax(TPT) y tiene un complejo funcionamiento pero se puede decir que tiene una tasa promedio de 5.6% , incluyendo medicinas y comida.
Arkansas	Aplica el 6% , además el gobiernos local puede adicionar un porcentaje a esta

²¹ Ibídem p.182.

	tasa
California	Tiene una tasas general del 7.25% y junto con los impuestos locales puede elevarse hasta 8.75%
Colorado	Contempla un impuesto al las ventas de 2.9% , pero puede variar de acuerdo a algunas ciudades como Denver que aplica una tasa de 3.5%(general),4%(consumo de alimentos en restaurantes).
Connecticut	Aplica una tasa general de 6%
District of Columbia	Como Estado no aplica el impuesto pero en la ciudad de Washington aplica una tasa de 5.75%, 9% para bebidas alcoholicas, 10% restaurantes, renta de carros, tarjetas telefónicas; 12% estacionamientos comerciales y 14% hoteles y moteles.
Delaware	NO APLICA
Florida	Como Estado aplica una tasa de 6% y 6% adicional en hoteles.
Georgia	Tasa general de 4%, algunos condados imponen un impuesto adicional de entre 1% y 3%.
Hawaii	Técnicamente no tiene sale tax pero se aplica una tasa de porcentaje sobre precio de venta de 4.5%
Idaho	Tasa general de 6% y en algunas localidades un impuesto adicional.
Illinois	6.25% como tasa general. En Chicago se aplica una tasa de 9%,10% sobre comida rápida, 12% sobre bebidas.
Indiana	Aplica tasa general de 6%.
Iowa	Tiene una tasa de 5%, pudiendo incrementarlos en las diversas ciudades y condados hasta en un 7%.
Kansas	Aplica tasa general de 5.3 % , pero en los diversos municipios , ciudades y condados puede aplicarse un adicional de 1.15% , encontramos que Roeland Park es el lugar donde se aplica la tasa mas alta con un 8.65%.
Kentucky	Tasa general de 6%.
Louisiana	Tasa general de 4%, que de eso el 3.97% corresponde al impuesto sobre las venta y el 0.03% es para distrito de turismo del Estado.
Maine	Aplica una tasa general de 5%,7% para alojamiento y alimentos preparados y 10% para renta de carros.
Maryland	Tasa general de 5%
Massachusetts	Tiene una tasa general de 5%.
Michigan	Aplica tasa general de 6%, aunque podemos agregar que lo llaman Single Business Tax.
Minnesota	Aplica una tasa de carácter estatal del 6%, alcohol con una tasa de 9% y una

	ligera variación adicional en algunos condados que va entre 0.5% y 0.15%.
Mississippi	Una tasa general de 7%, algunas ciudades y pueblos le adicionan un porcentaje al turismo.
Missouri	Como tasa general tenemos 4.225%, alimentos con una tasa de 3.225% y en algunos condados podemos encontrar un porcentaje adicional.
Montana	Este estado no tiene un impuesto a las ventas pero en algunas municipalidades tienen la opción de imponer una especie de impuesto a las ventas.
Nebraska	Aplica una tasa general de 5.5%
Nevada	Tiene como tasa general 6.5% , pero en las vegas por disposiciones oficiales se aumento a 7.75% y hasta 11%
New Hampshire	NO APLICA , salvo en algunos productos o servicios que es alrededor del 8%
New Jersey	Tiene una tasa de 7%, el 3.5% es para el el Estado y 3.5% para los municipios.
New Mexico	Técnicamente no tiene un impuesto homologado al IVA pero aplica una tasa del 55 sobre todos los consumibles.
New York	Aplica una tasa general e 4%,todas las ciudades y algunos condados añaden de 3 al 5.5%.Por ejemplo junto con el impuesto estatal como del condado de Utica tenemos un impuesto de 9.5%
North Carolina	Tiene un impuesto estatal que exige la aplicación de una tasa de 4.25% más el 2.5% que los condados añaden de manera adicional y algunos condados aumentan en un pequeño porcentaje.
North Dakota	Aplica tasa general de 6%.
Ohio	Aplica una tasa general de 5.5%, en el caso del incremento por condados tiene por regla que con todo y lo añadido la tasa no debe exceder de 8.5%.
Oklahoma	Tiene una tasas estatal de 4.5%. Las ciudades y condados aplican tasas de entre 0-5% de dichas tasas no debe exceder de 9.5% en total.
Oregon	NO APLICA, pero da la posibilidad a sus municipios de imponerlos.
Pennsylvania	Tasa general de 6%. El condado de Allegheny y Philadelphia tiene una tsas de 7%.
Puerto Rico*	Aplica tasa general de 5.5%, con algunas tasa ligeramente incrementadas como en Sn.Juan, Bayamón y Ponce.
Rhode Island	Tasa general de 7%.
South Carolina	Tasa general de 6% t 7% por alojamiento, pero algunas ciudades y condados imponen 1 o 2% adicional.
South Dakota	Solo aplica tasa general de 4%.

Tennessee	Solo cobra el 6% en tiendas de comestibles y 7% sobre los demás artículos.
Texas	El impuesto estatal es de 6.25%, pero las ciudades y condados aplica hasta el 2% adicional.
Utah	Tiene tasa de 4.75%, adicionalmente las ciudades y condados pueden imponer sus propias tasa sobre el impuesto a las ventas que va de 5.5 a 7%.
Vermont	Tasa general de 6%.
Virginia	Tiene una tasa general de 5%, del cual el 4% corresponde al impuesto estatal y 1% al local.
Washington	Aplica tasa general de 6.5%, en los condados y municipios tiene una variación de 0.7% a 2.4%.
West Virginia	Tasa general de 6% y reducida de 5% sobre alimentos excepto los preparados.
Wisconsin	Tiene una tasa general de 5% y en sus 72 condados un extra de 0.5% llamado el "county tax"(impuesto del condado).
Wyoming	Con una tasa general de 4% pudiendo adicionar en los condado entre 0 y 2%.

Fuente: [stateshttp://en.wikipedia.org/wiki/sales_taxes_in_United_States](http://en.wikipedia.org/wiki/sales_taxes_in_United_States)

*Este caso es especial ya que forma parte de la federación estadounidense bajo el sistema conocido como *Commonwealth* (con un sistema propio, es un estado libre asociado) pero como forma parte de E.U, creímos importante mencionarlo.

Dentro de este apartado es importante subrayar que refiriéndonos al IVA no hay que confundir con el llamado *states sales tax*, respecto a esto podemos citar:

“Los visitantes a los Estados Unidos frecuentemente confunden el impuesto estatal a la venta (*state sales tax*) con el impuesto al valor agregado (IVA). El impuesto estatal a la venta es un impuesto (alrededor de 8%) con el que se gravan las compras o los servicios, que se calcula al momento de la adquisición, que los estados individuales aplican, y el cual el gobierno federal de los Estados Unidos ni determina ni recibe.

El IVA, por otra parte, es un impuesto federal que existe en muchos países el cual va incluido en el precio de venta, en vez de agregarse al momento de la adquisición. En los Estados Unidos no se aplica el IVA, y el gobierno federal no puede reembolsar los impuestos estatales a las ventas.

Las políticas de impuestos, y de reembolso de los mismos para los turistas, varían según el estado. También tome en cuenta que muchos

estados no cobran impuestos sobre las mercancías enviadas fuera de los mismos.”²²
(el énfasis es nuestro).

Por lo que se desprende de la cita anterior podemos decir que existe la devolución de los impuestos a los turistas en los estados Unidos per a diferencia de muchos países lo que se reembolsa es el *states sales tax* que es el impuesto al consumo de los bienes o servicios que impone cada estado, es decir cda estado impone la tasa que a su parecer es la correcta, así mismo cada uno de ellos tiene políticas particulares para la devolución de este impuesto.

4.5. La devolución del IVA a Extranjeros en la Unión Europea.

Siendo la Unión Europea el proceso de integración más avanzado en el mundo y en buena parte el único que existe en la actualidad, conviene explicar a grandes rasgos en que ha consistido el intento de armonización fiscal con especial énfasis en el Impuesto al Valor Agregado.

Empezaremos por decir que a pesar de los grandes esfuerzos para tener una tasa única, aun no se ha logrado, principalmente, por diferencias de índole económico entre los países integrantes.

A continuación elaboramos una tabla que nos muestra los países de la Unión europea, su tasa estándar y su tasa reducida.

PAIS	TASA ESTANDAR	TASAS REDUCIDAS
Austria	20%	12%, 10%
Bélgica	21%	12%, 6%
Chipre	15%	5%
República Checa	19%	5%
Dinamarca	25%	-----
Estonia	18%	5%
Finlandia	22%	17%, 8%
Francia	19.6%	5.5%, 2.1%

²² <http://www.usembassy-mexico.gov/sfaqs.html>

Alemania	16%	7%
Grecia	19%	8%, 4% (En las islas existen tasas reducidas de 30% al 13% y 6% al 3%)
Hungría	20%	15%, 5%
Islandia	21%	13.5%, 4.8% y 0%
Italia	20%	10%, 6% y 4%
Letonia	18%	5%
Lituania	18%	9%, 5%
Luxemburgo	15%	12%, 9%, 6% y 3%
Malta	18%	5%
Países Bajos	19%	6%
Portugal	21%	12%, 5%
Polonia	22%	7%, 3%
Eslovaquia	19%	-----
Eslovenia	20%	8.5%
España	16%	7%, 4%
Suecia	25%	12%, 6%
Reino Unido	17.5%	5%, 0%

Fuente: Documento formato PDF en <http://www.ny.gov.com>. Bickel, James M., *CRS Report for congress. Received Trough. The CRS web. Value Added Tax: Anew U.S. Revenue Source?*

Es importante antes de seguir hacer la aclaración que al hablar de tasa estándar y tasa reducida se refiere a que la estándar es la tasa general como en México es del 15%, mientras que las tasas de tipo reducidos son las aplicadas a ciertos productos, bienes o servicios, como lo es la que tenemos en nuestro país del 0% y del 10%.

Como podemos darnos cuenta las tasas que tiene los países integrantes de la Unión Europea son diferentes entre unos y otros, por lo que hace aún más remota la posibilidad de imponer una tasa única. No obstante, han podido implementar reglas comunes como lo es la devolución de IVA extranjeros, entre otras, con las que se busca tener una mayor equidad entre ellos, esto podemos

encontrarlo en la siguiente cita: “Desde que en 1957 se fundó la CEE, se cayó en la cuenta de que la Unión aduanera precisaba ir acompañada de una armonización fiscal, singularmente en la imposición indirecta, para evitar que las barreras arancelarias fuesen sustituidas por las barreras fiscales en que consisten los ajustes en frontera”²³

A continuación trataremos de explicar a grandes rasgos la finalidad que se persigue con la armonización fiscal en la Unión europea y como el IVA ha sido parámetro base para llevarla a cabo. Todo esto relacionado con el tema de este trabajo para poder vincular o, en su caso, separar alguna relación que pudiere tener el sistema europeo con el objetivo particular que se persigue en nuestro país con la Devolución del IVA a Extranjeros.

Lo interesante de la importancia que tiene el IVA en la Unión Europea radica en que es más fácil gravar de manera indirecta y obtener ingresos de carácter comunitario para tener una mayor participación de cada uno de los países integrantes con el fin de formar una sistema armonizado de carácter fiscal, para respaldar esto podemos citar: “En el informe de 1962 se llegó a la conclusión de que la imposición sobre el volumen de ventas en base al valor añadido constituía el mejor sistema para hacer posibles los objetivos del Mercado Común, especialmente desde el punto de vista de la neutralidad sobre la competencia.”²⁴

Lo anterior abre camino para hacer una observación en cuanto al tema que nos concierne en la presente tesis, el pensar en una armonización de carácter fiscal es para hacer más fácil la libre circulación de mercancías, bienes y servicios sin que ello represente algún tipo de desventaja entre países miembros de esta comunidad. A diferencia de la exposición de motivos que elaboraron los que propusieron esta figura para adecuarla a nuestro derecho interno no tiene nada que ver con el dar incentivos turísticos, es decir, que esto

²³ Zurdo, Juan., *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE.*, Ed. Instituto de Estudios Económicos., España, 1981, p. 2

²⁴ Falcón y Tella, Ramón., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas.*, Ed. Civitas., Madrid, España, 1988, p.149

no tiene punto de comparación debido a que se hace con motivos muy diferentes y evidentemente dirigidos a objetivos diversos.

El régimen transitorio implica una serie de regímenes particulares que deben seguir los países miembros (Sin olvidar, las peculiaridades del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, las de las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje, las de las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales, las de los fabricantes de objetos de metales preciosos, las de las entregas por sujetos pasivos con franquicia en origen, las ventas “duty-free” para viajeros intracomunitarios hasta el 30 de junio de 1999, o las del régimen para “operaciones triangulares” de la Directiva de Simplificación 111/C.E.E./92, de 14 de diciembre.):²⁵

a) que los viajeros residentes en la Comunidad que transporten bienes destinados a su consumo personal o regalos - o sea que actúen como consumidores finales o particulares - tributen de acuerdo con el país de origen donde efectúan sus compras.

b) que la adquisición de medios de transporte nuevos (automóviles, aviones, barcos y motocicletas) tribute siempre en el país de matriculación (destino) sea quien sea el adquirente.

c) que los sujetos pasivos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados a su actividad, los sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas que no dan derecho a deducción total o parcial del I.V.A. y las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales tributen en origen - excepto en el caso de medios de transporte nuevos o de bienes sujetos a los Impuestos Especiales - hasta que su volumen total de adquisiciones de otros países comunitarios no supere ciertos límites por año natural, salvo que opten por la tributación en destino que se aplicaría como la de cualquier otra adquisición intracomunitaria sujeta.

d) que las ventas a distancia en cuanto a las adquisiciones efectuadas por las personas enumeradas en el punto anterior y las personas físicas que no tengan la condición de empresario o profesional tributen en origen si el volumen de ventas del vendedor no excede, por año natural, de ciertos límites (en España 35.000 Ecus, en otros países 100.000 Ecus) y, salvo que el vendedor a distancia opte por aplicar el I.V.A. del país de destino.

e) que las prestaciones de servicios de transporte intracomunitario se entiendan realizadas en destino si el destinatario comunica al transportista un número de identificación fiscal del Estado de destino y, en su defecto, se les aplique el I.V.A. del lugar de salida.

²⁵ Moreno Valero, Pablo Antonio., *Situación Actual de la Armonización del IVA y Perspectivas a Futuro.*, Universidad Autónoma de Madrid., Hacienda Pública Española No.152(2000),p.7-8

La misma lógica general se sigue con los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios (destino o donde se presten materialmente), con los servicios de mediación, en nombre y por cuenta de terceros, en esos transportes (destino o lugar de inicio) y con los servicios de mediación, en nombre y por cuenta ajena, en los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios de bienes (destino o donde se presten materialmente).

Por otro lado, la regla general y las especiales sobre la localización de las prestaciones de servicios también mezclan el principio de origen y el de destino de una manera general.

Sólo como dato general agregaremos que los Ecus (Unidad de Cuenta), como se menciona en el inciso d), es una unidad financiera “cuya composición se revisa cada cinco años, o a petición de los estados miembros cuando el peso de cualquiera de las monedas que forman parte del mismo varíe en un 25 por 100. Tiene la ventaja de que no corresponde a ninguna referencia monetaria utilizada en los estados miembros, ni en ningún otro estado, y al mismo tiempo se encuentra íntimamente relacionado con el tipo de cambio de las divisas nacionales comunitarias.”²⁶

“El impuesto sobre el Valor Añadido fue adoptado oficialmente como primer resultado positivo de la armonización fiscal para todos y cada uno de los Estados Miembros tras la aprobación de la 1ª. Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios 67/277/CEE, y su correspondiente publicación en el Boletín Oficial de las C.E. serie L, con fecha de 14 de abril de 1967.”²⁷

Para poder establecer una breve idea de cómo se lleva a cabo la devolución del IVA en los países europeos encontramos dentro de la página electrónica española de la cámara de Valencia algunos de los requisitos que los extranjeros deben cubrir para ser acreedores al derecho de la devolución de dicho impuesto, así como anexamos las tablas en donde se nos indica el importe a devolver según el monto de la compra.

²⁶ Falcón y Tella, Ramón., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*.op.cit.p.334

²⁷ Vega Mocochoa, Isabel., *La Armonización del IVA y el Logro del Mercado Interior.*, Ed. Lex Nova, España,1991, p.77

El Real Decreto 80/1996 (**BOE nº27**, de 31 de enero de 1996) establece que, los viajeros residentes en países extracomunitarios tienen derecho a la devolución del IVA de las compras realizadas en nuestro país siempre que estas **superen** un importe global de **90,15 €**.

La Ley establece dos sistemas posibles de reembolso:

1. El **propio viajero** remite la factura emitida por el comercio y diligenciada por la aduana al establecimiento donde efectuó la compra, quien posteriormente, devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque o transferencia bancaria.
2. El reembolso **a través de entidades colaboradoras**, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las condiciones establecidas y a cambio de una comisión fijada reglamentariamente según la **tabla** adjunta (**Resolución de 24 de febrero de 2003**, de la Dirección Gral. de la **A.E.A.T.:** **B.O.E.** Nº61 de 12 de Marzo de 2003.)

Si el turista elige esta segunda opción, el procedimiento a seguir es el siguiente:

- a.) El cliente realiza una compra en el establecimiento por un valor superior a 90.16€, momento en el que el comerciante le extiende un cheque (facilitado al comercio en formato factura Tax-Free) con los datos del turista.
- b.) El establecimiento debe entregar el original al turista, y la tienda se queda una copia.
- c.) Cuando el turista abandona la U.E., debe presentar en la aduana, junto con el/los objeto/s comprado/s, su/s cheque/s Tax Free para su sellado.
- d.) El turista recibe el reembolso del I.V.A pudiendo cobrarlo de varias formas, según las opciones ofrecidas por la entidad colaboradora:
 - En **efectivo**: en los diferentes puntos de reembolso situados en los propios aeropuertos o fronteras de la Unión Europea.
 - En su **tarjeta de crédito**.
 - Por **cheque internacional**.
 - Por **transferencia bancaria**.²⁸

²⁸ <http://www.camaradevalencia.es.com>

A lo anterior podemos agregarle la siguiente tabla en donde se nos muestra la cantidad de compras y la cantidad que tenemos derecho a recibir en la devolución:

Tablas de Devolución del Impuesto al Valor Añadido a Viajeros
Operaciones Gravadas al Tipo General del 16 por 100:

Valor de Compra (en euros, IVA incluido)	Devolución	Valor de Compra	Devolución
90.16-100.00	8.5	625.01-650.00	65.5
100.01-125.00	10.5	650.01-675.00	65.0
125.01-150.00	13.0	675.01-700.00	71.0
150.01-175.00	15.5	700.01-725.00	73.0
175.01-200.00	17.5	725.01-750.00	76.0
200.01-225.00	20.0	750.01-775.00	78.5
225.01-250.00	22.5	775.01-800.00	81.0
250.01-275.00	25.0	800.01-825.00	84.0
275.01-300.00	27.5	825.01-850.00	87.0
300.01-325.00	30.0	850.01-875.00	90.0
325.01-350.00	32.5	875.01-900.00	92.0
350.01-375.00	35.0	900.01-925.00	95.0
375.01-400.00	38.0	925.01-950.00	97.0
400.01-425.00	40.5	950.01-975.00	100.0
425.01-450.00	42.5	975.01-1,000.00	102.0
450.01-475.00	45.0	1,000.01-1.500.00	10.75%
475.01-500.00	47.5	1,500.01-2,000.00	11.25%
500.01-525.00	52.0	2,000.01-3,000.00	11.75%
525.01-550.00	55.0	3,000.01-4,000.00	12.25%
550.01-575.00	58.0	4,000.01-5,000.00	12.75%
575.01-600.00	60.0	5,000.01 en adelante	13.00%
600.01-625.00	62.5		

Operaciones Gravadas al Tipo Reducido del 7 por 100:

Valor de compra (en euros, IVA incluido)	Devolución
90.16-220.00	3.5%
Mayor 220.00	5%

Operaciones Gravadas al Tipo Reducido del 4 por 100

Valor de compra (en euros, IVA incluido)	Devolución
≥90.16	2%

Una vez explicado las generalidades de esta figura tanto en la Unión Europea como en estados Unidos cabría señalar alguna de las diferencias entre ambos sistemas, ya que podemos caer en la confusión y debemos entender que son dos cosas diferentes. Como podemos citar de la Doctora Vega, es una cita bastante larga, pero que vale la pena hacerlo porque en pocos libros abordan el tema, además que debemos tomar en consideración dichas diferencias para poder asimilar porque un impuesto que en principio sigue las mismas reglas se aplica de manera diferente en ambos sistemas, dice:

- a) El mercado americano y el europeo aunque comparables, resultan muy diferentes; diferencias que tienen en principio un origen histórico. Los Estados Unidos pueden ser considerados como una unión política, cuya vida dura más de un siglo, por lo tanto existen en dicho mercado una serie de elementos, que en Europa tardarán en producirse, si es que algún día se producen:

1) No existe un rechazo tan fuerte a la cesión al poder federal de parcelas de soberanía estatal, puesto que es el poder federal quien da las normas generales de política económica, y cada uno de los habitantes de los estados Unidos, se sienten en primer lugar norteamericanos y en segundo lugar ciudadanos de su estado. Mentalidad totalmente distinta a la existente en la actualidad en Europa, pues siguiendo los resultados de los sondeos de opinión realizados hasta el presente, es mínimo el sentimiento europeísta y máximo el nacional. Este hecho conlleva negativas por parte de los estados miembros a la cesión de parte de su soberanía nacional a favor de la Comunidad.

Esta mentalidad nacionalista dificulta los trabajos de aproximación fiscal al primar los intereses nacionales a los supranacionales. Esto en los estados Unidos, no ocurre, y la elaboración del presupuesto, la política

fiscal, la monetaria, así como la política comercial, entre otras, residen en el poder federal norteamericano.

- b) El tipo de impuesto sobre el consumo existente en los Estados Unidos, es distinto al europeo; en los Estados Unidos, existe un impuesto unifásico sobre el consumo final, por lo que ciertos bienes como las materias primas y los bienes comprados para la reventa no están sometidos a ningún tipo de gravamen; en otros casos, por el contrario, podrían llegarse a producir efectos de piramidación. En Europa, por el contrario existe un impuesto armonizado, el IVA, que es un impuesto multifásico sobre el consumo.²⁹

Podemos observar que entre la Unión Europea y los Estados Unidos no existen semejanzas debido primordialmente a que sus sistemas federados no funcionan de igual manera, al igual que pasa con México en donde nuestra idea de federación difiere enormemente a la de los primeros dos, mientras que en México cada uno de los estados están supeditados a lo que “diga” la federación a través de las diversas coordinaciones que existen; en Estados Unidos cada uno de los Estados decide por sí mismo, siguiendo las normas generales dictadas por la federación; la Unión Europea en tanto, no existe una federación por tanto no existe unión política, pero cada uno de los integrantes ha cedido algunas de las tareas exclusivas de la federación como es la emisión de moneda, política de comercio y económica, entre otras, tendientes a lograr a largo plazo una federación.

4.6. Aciertos y Desaciertos del Art.31 de la Ley del IVA en México.

Después de haber leído minuciosamente como en algunas partes del mundo manejan el IVA, los beneficios que ello con lleva y el porque la adopción de esta medida en nuestro país podemos hacer la clasificación para una mayor comprensión de la siguiente manera:

Aciertos:

²⁹ Vega Mocoora, Isabel., *La Armonización del IVA y el Logro del Mercado Interior.*, Ed. Lex Nova, España, 1991, p.198-200

Podemos darle un punto a su favor al legislador por tomar en cuenta al tan olvidado Impuesto al Valor Agregado, por que a pesar que existen estudios de organismos de carácter internacional en donde se comprueba que es uno de los impuestos indirectos que mejor se pueden utilizar para gravar de una manera general (fiscalización) e equitativa a la población no se toma en cuenta cada vez que se pretende hacer una reforma fiscal.

Decimos que es equitativa por que la idea es gravar a los productos, servicios o bienes que se consideren candidatos a ser sujetos de este impuesto, es decir, que por sus características se considere que merecen ser gravados por no ser parte del consumo básico para la el bienestar del ser humano. En el caso específico de México en donde existe una tendencia exacerbada a la evasión de impuestos sería una buena forma de que todos contribuyamos por el igual.

Así que entrando en materia que nos concierne en este punto, podemos decir que dentro de los aciertos que se tuvo fue considerar al turismo como un sector de primordial importancia y que hace falta impulsar de manera acelerada a través de incentivos de toda clase a manera tal que el visitante sienta deseos de llegar con mayor frecuencia los distintos puntos de turismo nacional, que México como país privilegiado geográficamente tiene en abundancia.

Desaciertos:

Lamentablemente en este punto es donde se puede ahondar más en el tema. Desde los inicios de propuesta de reforma al artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se presentó con muchas inconsistencias y faltas de lógica de la propuesta, ya que como recordemos según los entonces legisladores, con esta reforma aumentaría drásticamente el turismo, cuando varias veces hemos visto que más que destinos turísticos bellos, el turista busca un lugar donde descansar cómodamente, esto es, con buenos servicios, seguridad, con la calidad de la gente (buen trato, amabilidad, educación, etc.)

Tomar en cuenta la Devolución del IVA (o cualquier materia de carácter fiscal) como parte de una medida para impulsar el turismo desde un inicio

podemos verlo como error por que el turista muchas veces no busca necesariamente los destinos turísticos más baratos, sino aquellos que le proporcione lo que buscan que por lo regular son con fines recreativos, de descanso y de esparcimiento.

Así que por que no aprovechar todos los ingresos que el turismo, en un momento dado, pueda dejarnos, en lugar de devolver parte de lo que por derecho como país nos correspondería por ofrecer nuestro territorio para recreación de los demás, así que por este lado no creemos conveniente que se deba devolver el IVA.

Si aumentáramos la calidad de los servicios, ofreciéramos más seguridad a los visitantes (redujéramos los índices delictivos, en cifras reales) y demostráramos más educación sobre todo de cultura cívica (no obstruir vías de comunicación, no maltratar nuestra propia infraestructura como tirando basura, grafitando ,etc), tendríamos más posibilidades de dar una mejor imagen ante la comunidad internacional, no adoptando figuras que en un inicio ni siquiera entendimos con que fines se dieron en los países de los cuales son originarias.

Aunado a todo lo anterior, en un país en vías de desarrollo como del que somos ciudadanos no podemos darnos el lujo de hacer la devolución de nada que el fisco tenga derecho a percibir por que nos es muy necesario para desarrollarnos a través de los planes y programas que este ideé para el desenvolvimiento adecuado de infraestructura que nos hace falta en todos y cada uno de los rubros básicos de los que un país depende para impulsarlo a salir del subdesarrollo en que subsiste. Esta infraestructura puede ser escuelas para difundir más y mejor educación, carreteras para un adecuado intercambio económico, dirección de recursos para el equipamiento y capacitación de los cuerpos policíacos, etc.

Es por todo lo anterior que creemos que no estamos en las condiciones económicas para la adopción de esta figura adoptada de países de primer mundo.

4.6.1. Propuesta para una correcta Instrumentación de la Devolución del IVA a Extranjeros en México.

Una vez estudiado con un poco más de detenimiento este impuesto con características tan peculiares nos damos cuenta que no es un impuesto fácil de entender y menos aún de aplicar, no obstante creemos firmemente que debido a su principal particularidad que es la de pertenecer a los impuestos con el carácter de indirectos, llama más aún nuestra atención, debido a que si no se satanizara tanto la repercusión que tiene en el consumo final traería consigo grandes beneficios.

Por cuanto hace al tema que nos ocupa en la presente tesis: La Devolución del IVA a Turistas Extranjeros, es interesante observar los resultados que se esperaban o se esperan con esta reforma. En diversa partes del mundo, como lo hemos mencionado adoptaron esta figura pero lo interesante de hacer esta comparación es comprender porque lo hacen para cuando pretendamos copiar modelos fiscales de otros países, podamos hacerlo pero adaptándolo a nuestra realidad jurídico-económica, es decir , en este caso particular esta idea proviene de la Unión Europea y Estados Unidos.

Lo que nuestro legisladores no entendieron al momento de aprobar esto es que en el caso particular de la Unión Europea el principal motivo por el cual hacen la devolución del IVA a los no Residentes de la Comunidad es para mantener cierta estabilidad de sus finanzas públicas como Unión que son y poder obtener un balance general lo más equilibrado posible y que no se vea influenciado por factores “externos” como lo es el consumos de los extranjeros.

No podemos adoptar estas medidas, en primer lugar porque jurídicamente nos hace falta mucha cultura de legalidad lo que se traduce en que aún cuando adoptemos las figuras más modernas que existan del derecho mundial, si simplemente no estamos preparados para entenderlas menos aún para cumplirlas y aún cuando esta reforma no esta dirigida para los mexicanos debemos primero fomentar una *cultura de los impuestos*, esto es, enseñar a la

gente que debe contribuir al gasto público y no esperar que con este tipo de reformas que no son nada lógicas obtener mayores ingresos.

Ahora bien, habiendo manifestado lo anterior nos parece pertinente proponer como resultado del estudio realizado para la elaboración de la presente tesis que la reforma que principalmente hace falta en cuanto al IVA se refiere es generalizarlo a todos los productos incluso los de la canasta básica, claro, no a una tasa de 15%, pero si de un 8%, tomado en cuenta el promedio.

Y aún cuando este tema se ha satanizado, sobre todo porque vivimos en un país en donde más de la mitad de la población vive en condiciones de pobreza, pero también es cierto que esa mitad de población no paga impuestos y al igual que todos hace uso de los servicios públicos y no contentos con ello reciben becas, despensas, subsidios, etc, que cubren la poca población que si paga impuestos. Y tal vez no cabría la posibilidad siquiera de pensar en esta reforma si esta población de verdad demostrara la precariedad en la que vive, pero al contrario de lo que cualquiera podría pensar cuentan con televisión, lavadora y diversos aparatos domésticos que se supone que no tendrían con que comprarlos y que la mayoría de ellos si se les gravó con el IVA, es por esto que si se generalizara la tasa se obtendría un mayor ingreso, a falta de fiscalización de todas las personas que están dentro de lo que se llama Población Económicamente Activa.

Retomando el tema que nos ocupa realmente no se puede hacer una propuesta por lo menos más lógica de lo que estaba pensando los que hicieron la iniciativa, esto es, no creemos que realmente aún cuando ya se establezcan los módulos de atención a los turistas extranjeros que quieran que se les devuelva su IVA, aumente significativamente el flujo de turistas, esto sólo sucederá cuando aumentemos la calidad de nuestros servicios, ofrezcamos más seguridad y se promueva la inversión no sólo en los centros turísticos que ya todos conocemos sino en todo el país.

Sólo hace falta decir y resaltar que hasta el momento no se han dado a conocer los resultados de los que fueron seleccionados como Administradores de la Devolución de IVA a turistas Extranjeros, únicamente se licitó pero hasta

el momento el Servicio de Administración Tributaria no ha emitido la resolución, lo cual hace obsoleta dicha reforma por que hasta el momento sólo es letra muerta.

CONCLUSIONES.

1.- La Potestad Tributaria es la facultad más importante con la que cuenta el Estado para llevar a cabo sus funciones a través de la imposición de leyes. Esta facultad es ejercida por el Poder Legislativo ya sea Federal o Estatal.

2.- La Potestad Tributaria aplicada a la materia fiscal es la facultad que tiene el Estado para planear, idear o bien establecer todas y cada una de las contribuciones que puedan o considere necesarias para sufragar el gasto público, por lo que al hacerlo deberá tomar en cuenta factores del momento como lo es la economía en general, los sujetos al que se va a aplicar, la base gravable y en que medida se va a pagar es decir, atender a la capacidad contributiva del sujeto al que vaya a ser dirigida la contribución.

3.- Las contribuciones no son la única fuente de ingresos que tiene el Estado, ya que estas pertenecen a la clasificación doctrinal de ingresos fiscales y por otro lado tenemos a los ingresos no fiscales que comprenden los empréstitos, expropiaciones, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, amortización y conversión de la deuda pública, etc.

4.- En lo que concierne a los ingresos fiscales que pertenecen a la rama de derecho que nos interesa tenemos: impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, estos, comprenden la base de estudio del derecho Tributario, y en lo general están regulados dentro de nuestro Código Fiscal de la Federación, y teniendo su base constitucional comprendida dentro del artículo 31 fracción IV.

5.- Los impuestos comprenden a nuestro parecer la más importante de las contribuciones ya que dentro de los ingresos fiscales son los que representan un mayor ingreso para el Estado teniendo en primer lugar al Impuesto Sobre la Renta y en segundo lugar al que tiene como base a la presente tesis: el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en su carácter de impuesto indirecto.

6.- El IVA, es el impuesto que pertenece a la clasificación doctrinal de impuestos indirectos, además de ser el más ilustrativo y recaudatorio de este sector y esto debido al fin que persigue: gravar el consumo y resulta por lógica ser el más dinámico porque es imposible que cualquier persona consuma algún bien o servicio, por lo que en muchos países han tomado este impuesto como base por excelencia de su sistema tributario e incluso lo han generalizado a los bienes y servicios considerados como básicos.

7.- El impuesto al Valor Agregado surgió en México en 1978 y no entró en vigor hasta el primero de enero de 1980, anteriormente sólo existieron modelos rudimentarios y lo que los doctrinarios consideran que se asemejaba al IVA en realidad se trataba de otro tipo de impuestos como lo es el considerado antecedente directo del IVA llamado Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM).

8.- Como todos los impuestos, el IVA, está compuesto por elementos característicos propios como lo son sujeto, objeto, base y tarifa. En cuanto al sujeto no es necesario ahondar más en simplemente decir que es dirigido a todas las personas físicas y morales que caigan en el supuesto de hecho contemplado dentro de lo que diríamos que se trata del objeto propio del IVA: enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso goce temporal de bienes e importen bienes o servicios. Su base se fija de acuerdo al valor del bien o servicio de que se trate y en cuanto a la tarifa creemos que para efectos de tratar de guardar los principios de equidad y proporcionalidad tenemos tres diferentes que se aplican según sea el caso: 0%, 10% y 15%.

9.- Una de las características particulares de este impuesto es que para que lo perciba de manera efectiva el fisco se tiene que seguir todo el proceso productivo hasta llegar al consumidor final quien es el que realmente soporta la carga tributaria, con esto nos referimos a la figura del traslado, y es por eso que en muchos países optan por este impuesto como el ideal para una mayor recaudación en lugar de sus homólogos del ISR.

10.- El acreditamiento es la figura jurídica que se permite para que los que ya han pagado IVA sobre bienes y servicios importados y además hayan soportado la carga tributaria que dentro de la propia cadena productiva de su actividad dentro del país tuvieron que pagar, se les permite acreditar el impuesto pagado por la importación contra el que tuvieron que pagar como resultado del traslado.

11.- La tasa cero como parte fundamental del IVA, y decimos que es fundamental ya que dentro de nuestro sistema fiscal tiene un papel de suma importancia ya que se trata de proteger bienes y servicios considerados como básicos para el desarrollo de la población.

12.- La devolución del IVA toma gran importancia ya que tomando en cuenta la gran interacción que existe dentro de un sistema productivo resulta muchas veces que un solo contribuyente soporta la carga del IVA trasladado por lo que al final ha pagado de manera excesiva el impuesto por lo que surge el derecho a solicitar su devolución.

13.- La devolución por pago de lo indebido que se materializa cuando una persona ha pagado por error, de manera excesiva e incluso por determinaciones que la propia autoridad le hizo como puede ser un crédito fiscal, en este caso procede solicitar ante la autoridad una vez advertido y comprobado el error o la improcedencia de tal pago.

14.- El saldo a favor se presenta cuando el contribuyente dentro de su declaración anual advierte que ha pagado de más el impuesto conforme a sus pagos provisionales, en el caso particular del IVA recordemos, que su época de pago es mensual y sólo al final del año fiscal se presentará una declaración informativa de los pagos provisionales que se hicieron y arrojará como resultado el pago exacto de la obligación, que falte por pagar algo o bien que resulte saldo a favor.

15.- La relación jurídico-tributaria se establece entre el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (Estado), pero diremos que el que soporta

realmente el peso de este gravamen es el sujeto pasivo material ya que es el consumidor final y no tiene los elementos de volverlo a trasladar (como el propio nombre lo dice), mientras que el sujeto pasivo formal soporta la *carga* pero tiene la posibilidad de trasladarlo porque aun esta dentro del sistema productivo.

16.- La principal razón por la que se llevó a cabo la Reforma al Artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue para buscar aumentar los ingresos de carácter fiscal vía Turismo, por que se espera que con esta reforma los turistas gasten más sabiendo que tienen la posibilidad de recuperar el IVA pagado.

17.- La Devolución de IVA Turistas Extranjeros es una idea tomada de Estados Unidos y Europa, pero con vertientes completamente diferentes , por que mientras estos dos buscan mantener cierto equilibrio entre sus miembros y mantener una balanza lo más uniforme posible, en el caso de la Unión Europea, o buscar un incentivos para atraer compradores a sus estados como lo es en el caso de los Estados Unidos . México por le contrario busca aumentar el sector Turístico u aumentar sus ingresos por esta rama como aumentarlos por concepto de ISR.

18.- Dentro de todo el estudio realizado, en realidad pudimos encontrar más desaciertos que aciertos, por que si bien el IVA es un impuesto que bien valdría la pena tomarlo en cuenta a la hora de hacer una reforma fiscal, creemos que esta no fue la más idonea por que no estamos en las condiciones económicas de asumir el costó de lo que en realidad representaría hacerlo en la práctica.

19.- Aunado a lo anterior hay que resaltar que hasta la fecha no se han dado los resultados de los que llevarían a cabo la Administración de la devolución de IVA turistas extranjeros por lo que todavía es incierto el resultado que traerá esta reforma.

20.- La devolución de IVA a turistas extranjeros resulta inviable para un país que presenta en gran déficit en su recaudación fiscal y esto debido a la falta de fiscalización de la población que lleva a cabo alguna actividad por la que obtenga ingresos.

21.- Finalmente, dentro de la Página del SAT se dieron a conocer la relación de las empresas que obtuvieron la Concesión para la Administración de la Devolución del IVA a Turistas Extranjeros, estas son: Yvesam, Retornos Mundiales, S.A. de C.V., Premier Tax Free, S.A. de C.V. y Global Refund México S.A. de C.V., sólo cabe hacer la observación que no se especifica a partir de cuando se va a poner en funcionamiento los módulos, así que dentro de la praxis todavía no se pone en marcha esta reforma.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto., Principios de Derecho Tributario., Ed. PAC, México, 1985.
- 2.- Sánchez Gómez, Narciso., Derecho fiscal Mexicano., 2ª ed., Ed. Porrúa., México, 2001.
- 3.- De la Garza., Sergio Francisco., Derecho Financiero Mexicano., 9ª ed. Ed. Porrúa, México, 1979.
- 4.- Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo., Derecho Fiscal., Ed. Banca y Comercio, México, 2001.
- 5.- Sánchez Hernandez, Mayolo., Derecho Tributario., 2ª , Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor., México, 1999.
- 6.- Ortega Maldonado, Juan Manuel., Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano., Ed. Porrúa, México, 2004.
- 7.- Chuayffet Chemor, Emilio., Derecho Administrativo., Ed. UNAM.IIJ., México, 2006.
- 8.- Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario., Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002.
- 9.- Rodríguez Lobato, Raúl., Derecho Fiscal., 2ª ed, Ed. Harla, México, 1986.
- 10.- Carrasco Iriarte, Hugo., Derecho Fiscal II. Impuestos Federales y Locales., 4ª ed. Ed. IURE, México, 2004.
- 11.- Domínguez Orozco, Jaime., Pagos Provisionales del IVA 2002., 3ª ed. Ed. Calidad en Información, México, 2002.
- 12.- Sánchez Miranda, Arnulfo., Aplicación Práctica del Impuesto al Valor Agregado 2006., Ed. ISEF., México, 2006.
- 13.- Plascencia Rodríguez, José Francisco., Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado., Ed. Themis., México, 1994.
- 14.- Santoyo Morales, Erika Yoaltiztl., El Mecanismo de Acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, un estudio Constitucional., Tesis Doctoral, UNAM, México, 2005.

- 15.- Paras Pages, Alberto y Jiménez Delgado, Miguel., Impuesto al Valor Agregado., Ed. Centro de Investigación Tributaria., México, 1972.
- 16.- Sánchez Gómez, Narciso., Los Impuestos y la Deuda Pública., Ed. Porrúa, México, 2000.
- 17.- Reyes Altamirano., Rigoberto., Elementos Básicos de Derecho Fiscal., 2ª ed., Ed. Universidad de Guadalajara, México, 2001.
- 18.- Witker, Jorge y Hernández Laura., Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México., Ed. IIJ., México, 2002.
- 19.- Falcón y Tella, Ramón., Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas., Ed. Civitas, Madrid (España), 1998.
- 20.- Vega Mocoora, Isabel., La Armonización del IVA y el Logro del Mercado Común., Ed. Lex Nova, España, 1991.
- 21.- Garde Roca., J.A., Coordinador., Impuesto sobre el Valor Añadido., 3ª ed., Ministerio de Economía y Hacienda., Madrid (España), 1992.
- 22.- Durán-Sindreu Buxadé, Antonio., IVA, Subvención y Regla de la Prorrata en Nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario., Ed. Aranzadi, España, 2001.
- 23.- Moreno Valero, Pablo Antonio., Situación Actual de la Armonización del IVA y Perspectivas a Futuro., Universidad Autónoma de Madrid., Hacienda Pública Española No.152 (2000).
- 24.- Zurdo, Juan., El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE., Ed. Instituto de Estudios Económicos., España, 1981.
- 25.- The American Association of Law Libraries, Introduction to International Business Law: Legal Transactions in a Global Economy., Ed. Oceana Publications., New York, 1996.
- 26.- Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., Hacienda Publica Teorica y Aplicada(Public Finance In Theory and Practice).Trad. Lozano Irueste, José Maria., 2da.ed.Ed.Instituto de Estudios Fiscales.,Madrid,1986.
- 27.- Friedman, Lawrance M., American Law. An Introduction. 2da ed., Ed. Norton and Company., Estados Unidos de América ., 1998.

28.- Salazar Hernández, Cesar., Procedimiento para la Determinación del Acreditamiento , Devolución y Compensación del IVA., México,2002.

29.- Ochoa Montero, Gerardo., Tratamiento a las devoluciones de IVA , aplicado dentro del ejercicio Fiscal 2003., México,2004.

30.- Cazorla Prieto , Luis Maria.,Derecho Financiero y Tributario.,2ª ed. Ed .Arazadi ., España,2000.

31.- Moreno Padilla ,Javier.,Trimestre Fiscal,"El objeto del impuesto al Valor Agregado",Año 11,número 34 ,Guadalajara ,Jalisco, Indetec ,marzo de 1990.

32.- Sánchez Cerdhe , Luz Gabriela.,Problemas Fiscales , Devoluciones y Compensaciones de IVA a tasa 0%., México ,1996.

33.- Porcayo Hernández , Sara Anel., Acreditamiento , Devolución y Compensación de IVA., México , 1997.

34.- Arroyo Hernández , Martha Leticia., El IVA , Tratamiento Fiscal , Compensación , Devolución.,México,1998.

HEMEROGRAFÍA:

- Diario Oficial de la Federación:

- a) 29 de diciembre de 1978.
- b) 31 de diciembre de 1979.
- c) 28 de diciembre de 1989.
- d) 15 de diciembre de 1995.
- e) 26 de diciembre de 1996.

- La Jornada., Costará al fisco \$608 millones al año la devolución del IVA a Turistas: Hacienda.,Dir. Carmen Lira Saade., México D.F., 28 de septiembre.

LEYES Y CÓDIGOS:

- Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos 2008.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado 2008.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2008.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única 2008.
- Ley de Ingresos de la Federación 2008.
- Ley de Impuestos Especiales y de Servicios 2008.
- Ley del Impuesto sobre Autos Nuevos 2008.
- Ley General de Importaciones y Exportaciones 2008.
- Código fiscal de la Federación 2008.

SITIOS WEB:

- http://www.stateshttp://en.wikipedia.org/wiki/sales_taxes_in_United_States
- <http://www.ny.gov.com>
- <http://www.camaradevalencia.es.com>
- <http://datatur.sectur.gob.mx/pubbyrep/cua/2006/m04/cua042006.pdf>
- <http://www.usa.gov/gobiernousa/index.shtml>
- <http://www.taxadmin.org/FTA/rate/sales.html>
- <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31057.htm>
- <http://www.dos.gacetaparlamentaria.senado.gob.mx>
- <http://www.segob.dof.gob.mx>

