

18
366

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Derecho



La Enajenación de Bienes en la Ley
del Impuesto al Valor Agregado

TESIS

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

Adolfo Ruíz Alvarez

MEXICO, D. F.

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

LA ENAJENACION DE BIENES
EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

INDICE

PAG.

INTRODUCCION. I

Primera Parte

CAPITULO PRIMERO

DISPOSICIONES GENERALES

I. Sujetos del impuesto. 2. Actividades que se gravan. 3. Tasa del impuesto. 4. Traslación expresa del impuesto. 5. Compensación del impuesto trasladado. 6. Traslación del impuesto por productos o servicios con precio oficial. 7. Objeto del impuesto. 8. ¿Qué se entiende por enajenación de bienes? 9. Exenciones en materia de enajenación. 10. Ba se gravable. 1

CAPITULO SEGUNDO

LA ENAJENACION, ACTIVIDAD GRAVADA POR EL IVA.

I. Transmisión de la propiedad. 2. Donativos no acreditables para las empresas que los otorguen. 3. Ventas con reserva de dominio. 4. Adjudicación de bienes. 5. Fideicomisos. 6. Faltantes de bienes en inventarios de empresas. 7. Aportación a una sociedad o asociación. 8. Arrendamiento financiero. 9. Cesión de derechos sobre bienes afectos a fideicomiso. 10. Enajenación a través de títulos de crédito o cesión de derechos. 60

Segunda Parte

CAPITULO TERCERO

CUADRO COMPARATIVO DE CAUSANTES E INGRESOS Y OPERACIONES EXENTAS PARA FINES DEL ISIM Y DEL IVA. 93

CAPITULO CUARTO

CASOS PRACTICOS

PAG.

1. Costo financiero neto de compra-ventas a crédito.	
2. Producto financiero neto de compra-ventas a crédito.	
3. Actividades no gravadas.	
4. Adquisiciones de activos fijos, comparando los de 1979 con los de - 1980.	98

<u>CONCLUSIONES.</u>	I
--------------------------------	---

<u>BIBLIOGRAFIA CITADA.</u>	IV
---------------------------------------	----

INTRODUCCION

Este documento se encarga de exponer uniformemente una explicación articulada de los diferentes conceptos que componen e integran la Ley del Impuesto al Valor Agregado en lo referente a la enajenación de bienes. Sin embargo, en cuanto a las disposiciones generales habrá -- que determinar quiénes pueden ser sujetos del impuesto como personas -- sometidas a la soberanía financiera del Estado, las cuales varían de -- acuerdo con las coordenadas que atienden fundamentalmente al elemento-económico.

Como también, que tipo de actividades grava el valor agregado, en consecuencia con las diferentes tasas que prevé con el propósito de -- efectuar una correcta aplicación.

Tanto la traslación como la compensación del impuesto, merecen especial estudio, habida cuenta de que la confusión que presenta su aplicación, con el acreditamiento, dando poca accesibilidad a todos los integrantes del circuito de producción y comercialización.

En cuanto al objeto del gravamen será necesario determinarlo en -- el presente trabajo, al igual que denotar lo que debe entenderse por -- enajenación de bienes como transferencia de un bien material, pues -- ello implica el acto de pasar o transmitir a otro el dominio de una -- cosa o de algún derecho sobre ella.

Es importante observar cuáles son las exenciones materia de enajenación que considera la Ley en cita, como medida para favorecer el consumo de determinados productos, con el objeto de evitar superposición-

de gravámenes sobre un mismo producto, para poder saber si en materia de enajenación deben gravarse los bienes en producirlos y que como resultado final van a ser materia de exención.

La base del impuesto deberá atender a un análisis previo, que se encargue de estudiar la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto al tomar como base el precio total pactado de la operación que se realiza en un año.

Para resolver sobre las actividades gravadas por el impuesto al valor agregado en materia de enajenación se debe decidir cuáles son -- las características que implican transmisión de propiedad de acuerdo -- con la Ley, ya que el faltante de bienes en los inventarios de las empresas se considera transmisión gravada, así como el arrendamiento financiero, etc.

Esta investigación realizada atiende en sus restantes páginas, a hacer posible una comparación de causantes e ingresos y operaciones -- exentas para fines del impuesto sobre ingresos mercantiles y el de valor agregado.

Por último, la explicación objetivizada del valor agregado en casos prácticos denota la importancia del mismo que hace posible saber, -- cuál es el costo financiero neto de compra-ventas a crédito y cuáles -- son las actividades no gravadas, etc.

Pretende analizar y explicar cada uno de los artículos que se refieren a la enajenación de bienes, armonizándolos con su Reglamento, --

*llevando a cabo, el estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en -
lo referente, así como otras disposiciones legales relacionadas. Bus-
ca ser un instrumento para la mejor comprensión y entendimiento de - -
aquél cuya decisión sea el estudio del Derecho Fiscal.*

LA ENAJENACION DE BIENES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Primera Parte

CAPITULO PRIMERO

DISPOSICIONES GENERALES

1. Sujetos del impuesto. 2. Actividades que se gravan. 3. Tasa del impuesto. 4. Traslación expresa del impuesto. 5. Compensación del impuesto trasladado. 6. Traslación del impuesto por productos o servicios con precio oficial. 7. Objeto del impuesto. 8. ¿Qué se entiende por enajenación de bienes?. 9. Exenciones en materia de enajenación. 10. Base gravable.

1. SUJETOS DEL IMPUESTO.

Previamente al análisis de la Ley del Impuesto al Valor agregado, debe elaborarse algún planteamiento en torno al sujeto activo y pasivo de la relación fiscal; en consonancia con el primero serán las personas sometidas a la soberanía financiera del Estado. La explicación de cuáles son los elementos subjetivos de la relación impositiva, varía según las coordenadas que atienden fundamentalmente al elemento económico, para precisar los actos o actividades sometidos al pago del tributo.

Estos se dan generalmente por actividades que van de la participación de actos o hechos significativos de contenido económico y que tienen verificativo en el ámbito de un determinado lugar.

Serán sujetos relativos al impuesto al valor agregado considerados obligados dentro de la relación pasiva al pago del impuesto por -- deuda propia, tanto las personas físicas como las personas morales; su sometimiento a la soberanía económica del Fisco y su capacidad de constituir sujetos pasivos de la relación tributaria, constituyen los cimientos necesarios para dar gestación al débito impositivo.

A esto debe aunarse el hecho generador del impuesto, que constituye el momento por el que el sujeto pasivo que se sitúa en una de las hipótesis que está determinada por el impuesto al valor agregado en el artículo respectivo, frente al presupuesto del tributo.

Generalizando el maestro Ernesto Flores Zavala indica que por sujeto pasivo ha de entenderse al individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, pero también al individuo que la ley le impone la -- obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.

En su obra, "Instituciones", explica Pugliese que a esta categoría pertenecen los sujetos pasivos que deben pagar una deuda ajena en virtud de un vínculo de carácter objetivo. En el Derecho Tributario se manifiesta con frecuencia el fenómeno de que la propiedad de un inmueble o de una empresa hace que el propietario sea responsable hacia el Fisco del pago del tributo que recayó sobre el valor, la renta, el funcionamiento, la casa, la empresa, en un período pasado, tributo que habría de ser pagado personalmente por quien fue propietario o poseedor en ese período.

Argumenta en sucesivas líneas el precitado Flores Zavala que "la responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sir-

vieron para el desarrollo de su actividad que motivó la causación del impuesto". Y sigue indicando que, "el hecho de que ciertos bienes estén garantizando un crédito fiscal, significa que el Fisco puede hacer efectivo su crédito sobre esos bienes, cualquiera que sea la persona que los tenga en su poder y esto explica que el dueño resulte deudor del crédito fiscal, pero tal carácter lo tendrá mientras sea propietario de los bienes afectos al crédito; porque en cuanto pierda la propiedad desaparecerá para él la responsabilidad. Esto no sucede por ejemplo, en el caso de la responsabilidad solidaria, porque esta existe hasta el momento de que se extingue el crédito" (1)

El nexo que se establece con los elementos de los impuestos en torno a los sujetos activos y de acuerdo con lo que determina Flores Zavala en su obra "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" es respecto a que: "Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades Locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos Municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene facultad de recaudarlos" (2)

1. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Ed. Porrúa. XXIII Edición. México 1981. p. 53.

2. FLORES ZAVALA, E., Id. p. 54.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado participan como sujetos, por una parte, las personas físicas, consideradas como los seres humanos con capacidad para ejercer derechos y adquirir obligaciones; y por la otra, las personas morales que son, para efectos fiscales, entes -- formados para la realización de los fines generales y constantes de -- los hombres, al que la legislación mexicana otorga capacidad para constituirse en centros de imputación de derechos y obligaciones.

Las dependencias de la Administración Pública Descentralizada y - paraestatal también son sujetos pasivos del impuesto, estos y la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados.

En igual forma las instituciones y asociaciones de beneficencia - privada, las sociedades cooperativas y cualquier otra persona, no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, son consideradas por la ley sujetos pasivos del impuesto al valor agregado.

Los criterios que se sigan para precisar las actividades que están afectas al impuesto al valor agregado deberán definirse de acuerdo con los puntos que en forma delimitativa prevé su Reglamento, el cual en su artículo 3o. determina que, " para los efectos de la ley, se entiende por empresa la persona física o moral, que realice actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca en los términos del artículo 16 (que actualmente es el 5o.) de la Ley del Impuesto sobre la Renta". Se hace la aclaración que el término "unidad económica" desapareció del texto del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a partir de 1981.

Este último precepto determina dichas actividades en la forma siguiente:

I. Las comerciales, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en los apartados subsecuentes.

II. Las industriales, que son la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores;

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, incluyendo los forestales, que no hayan sido objeto de transformación industrial;

IV. Las ganaderas, que consisten en la cría y engorda de ganado, -aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, y

V. Las de pesca, que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, y la primera enajenación de --esos productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

En otro orden de ideas, de acuerdo con las disposiciones substantivas que contiene el Código Fiscal de la Federación vigente, se debe entender por sujeto pasivo de un crédito fiscal a la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Por su parte, el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación que entrarán en vigor el 1o. de abril de 1983, que fue publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1981 establece que, "las perso -

nas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".

En consonancia con otro punto de vista, la naturaleza jurídica de la ley del impuesto al valor agregado, según el licenciado Sergio Francisco de la Garza, es la de los impuestos indirectos, es decir, cuando "el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, - pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal" (3)

Esta es la situación por el que el sujeto pasivo que ha enterado el impuesto al valor agregado, recupera indirectamente la carga fiscal que le produce el impuesto; así pues, los fabricantes no incorporan el monto del gravamen en sus respectivos costos de producción, no incrementándose de esta forma el precio de venta para todos los distribuidores y ellos deberán repercutir, el monto del impuesto respectivo. Esto implica, para la fijación del precio de venta, que el distribuidor tome en cuenta el precio de adquisición, de administración y la utilidad, de tal forma que al hacer el pago el comprador pueda recuperar el impuesto que ha pagado.

Esta determinación es un mero proceso económico que coexiste con el criterio del maestro Sergio Francisco de la Garza, el cual expresa que "es un proceso económico que se desarrolla en forma totalmente al margen del derecho, por el mecanismo de la formación de los precios y de los servicios actuando libremente.

3. "Derecho Financiero Mexicano". Ed. Porrúa 9a. Edición. 1980. México. p. 379.

El sujeto pasivo del impuesto añade o agrega a sus costos el importe del impuesto que se ve en la obligación de pagar, y si ese sujeto pasivo es un productor, la mercancía producida pasa al comprador -- llevando consigo el importe del impuesto, de tal manera que quien económicamente lo paga es el comprador". (4)

Si ese comprador es un distribuidor o mayorista, a su costo de adquisición, en el que va comprendido el impuesto pagado por el productor, le agrega o añade el impuesto de venta que él tiene que pagar, con lo que se incrementará ese precio y por consecuencia el tributo. El -- comerciante al menudeo, quien a su vez pasa o traslada el impuesto al consumidor, agregándole el impuesto que él tiene que pagar por la venta que realiza a los otros impuestos que ya fueron trasladados por el productor y el mayorista al consumidor, quien viene a resultar el verdadero pagador del impuesto y por consecuencia se convierte en el llamado "sujeto económico" del respectivo impuesto.

Por lo que se refiere a la responsabilidad solidaria que el Código Fiscal prevé en el artículo 14, indica Sergio Francisco de la Garza, que "consiste en que se le atribuya a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no la haya hecho, por razón de que el responsable es representante legal o voluntario del sujeto pasivo o que por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales". (5)

4. DE LA GARZA, S. F., Id. p. 380.

5. DE LA GARZA, S. F., Id. p. 473.

Por tanto habrá una obligación por un supuesto de orden legal, -- pues se infiere una sola relación de deuda y tomando en cuenta que se está integrando un sólo hecho, será una sola deuda solidaria, atendiendo a los criterios de caracterización del derecho romano. Al haber pluralidad de sujetos pasivos por deuda propia no será necesario el hecho de que la solidaridad esté determinada en la ley, pues es una obligación que se gesta por la naturaleza de un mismo título.

Giannini expresa atendiendo a lo anterior que "es necesario advertir, sin embargo, que el fundamento que justifica la solidaridad de la obligación tributaria consiste en que se trate de un impuesto que esté ligado a un objeto único, considerado como tal, expresa o implícitamente, por el legislador tributario, sólo en este caso puede decirse en efecto, que sea único el presupuesto de la obligación y única la deuda". (6)

En el artículo 26 del nuevo Código Fiscal de la Federación se establece en sus fracciones I y IV, que son responsables solidarios los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones hasta por el monto del gravamen, y subsume bajo el mismo concepto a los adquirentes de negociaciones; aspecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades causadas en la negociación, cuando pertenecían a otras personas, sin que el monto exceda del valor de aquella.

Coincidimos así, con el pensamiento del profesor Emilio Margain - Manatou, en cuanto a que "el legislador mexicano no da un concepto de responsabilidad solidaria, sino que se concreta a designar con tal carácter a personas que son codeudores de un mismo crédito; a quienes se

impone la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo - del sujeto pasivo.

En síntesis, responsable solidario es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, etc., que para los autores de el Código Fiscal, ninguna importancia -- tiene distinguir las distintas responsabilidades solidarias que en materia fiscal pueden presentarse". (7)

---6---

7. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" Ed. Universitaria Potosina. 5a. Edición. México 1980. p. 501.

2. ACTIVIDADES QUE SE GRAVAN.

Dentro de los actos que grava la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra la "enajenación de bienes", considerada ésta como la forma más usual y común de transmitir la propiedad de bienes.

Dentro de las actividades que grava dicho impuesto existe la compra venta con reserva de dominio; igualmente se afecta la aportación a una sociedad o asociación (para el 1o. de abril de 1983, según reformas estatuidas en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.)

Por otro lado, también se grava el arrendamiento financiero, el fideicomiso, la cesión de derechos sobre bienes afectos a fideicomiso (idem), la enajenación a través de títulos de crédito o cesión de derechos, (idem), al igual que los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas y por último la ley señala que la donación será objeto de transmisión gravada, siempre y cuando no haya deducibilidad en el impuesto sobre la renta.

Rafael Rojina Villegas al abordar el tema relativo a los medios de adquirir la propiedad, señala que pueden clasificarse en orden al Código Civil de la siguiente forma:

1o. Adquisiciones a título universal y a título particular.

2o. Adquisiciones primitivas y derivadas.

3o. Adquisiciones a título oneroso y a título gratuito. Se entiende por adquisiciones a título universal, aquella por la cual se transfiere el patrimonio, como universalidad jurídica, o sea, como conjunto de derechos y obligaciones, constituyendo un activo y un pasivo.

La forma habitual de transmisión a título particular es el contrato.

Y en cuanto a las adquisiciones primitivas y derivadas que son -- las que suponen la transmisión del dominio de un patrimonio a otro. -- Aquí la cosa ha tenido dueño y ha estado en el patrimonio de otro que la transmite a otra persona, de donde se le llama transmisión derivada, o mejor dicho, accesión derivada. Estas formas derivadas de transmitir el dominio son las de mayor importancia, como lo son el contrato, herencia, prescripción, adjudicación; son formas que implican que un patrimonio pase a otro.

En las adquisiciones a título oneroso y a título particular, en la primera el adquirente paga un cierto valor en dinero, a cambio de -- ello recibe una contraprestación. Y en la segunda es todo lo contrario, como la donación, en la cual el adquirente recibe un bien sin tener -- que cubrir, la contraprestación. (8)

En el contrato se da el fenómeno de una transmisión de la propiedad a título particular y de acuerdo con lo determinado por la legislación común, puede ser oneroso o gratuito, y por lo que toca a cosas -- ciertas y determinadas la propiedad se transfiere como consecuencia directa e inmediata del contrato sin dependencia de tradición, ya sea natural o simbólica, teniendo en cuenta las disposiciones relativas del Registro Público.

Además el Código Civil indica en su artículo 2015 que "en las enajenaciones de alguna especie indeterminada, la propiedad no se trans --

8. "Compendio de Derecho Civil". 1a. Edición. Ed. Porrúa. México 1976 p. 87.

ferirá sino hasta el momento en que la cosa se hace cierta y determinada con conocimiento del acreedor".

El Licenciado José Mauricio Fernández y Cuevas indica que "la enajenación es el acto de pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o algún derecho sobre ella. Con mayor precisión e inclusive con mayor propiedad técnica, puede decirse que por enajenación debe entenderse la transmisión que legalmente esté autorizada de alguna cosa o de un derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere en virtud de este acto" (9)

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se entiende por enajenación toda transmisión de propiedad de bienes, la venta con reserva de dominio, las adjudicaciones, el fideicomiso traslativo de dominio y el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, de acuerdo con lo que anota el artículo 80. de la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado, entendiéndose como tal también el arrendamiento financiero.

Con objeto de adecuar la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Fiscal de la Federación, que entrará en vigor en abril de 1983, se trasladará el contenido del artículo 80. de aquella, en el que actualmente se indica que "para los efectos de esta ley se entiende por enajenación, además de lo señalado por el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

-- -----

9. "Manual de Aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado" -- 1a. Edición. Editorial Jus. México 1979. p. 57.

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 o por fusión de sociedades, así como la donación, salvo que esta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea de ducible para los fines del impuesto sobre la renta".

Por otra parte, el nuevo Código Fiscal de la Federación en su artículo 14 determina en relación con la enajenación, que es toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado; las adjudicaciones, aún cuando se realicen en favor del acreedor; la aportación a una sociedad o asociación; la que se realice mediante el arrendamiento financiero; o la que se lleve al caso a través de fideicomiso, en los siguientes casos:

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

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

La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos a fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario designado para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero.

En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dicha instrucción.

En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos, si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor; la transmisión del dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales".

En cuanto a la donación se prevé que la enajenación incide sobre el impuesto al valor agregado, cuando ésta de acuerdo con la referida ley, no sea deducible para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; así veremos que el artículo 24 fracción I (Ley que fue objeto de las reformas que se publicaron en el Diario Oficial de la Federación de el día 31 de Diciembre de 1981, y cuya vigencia fue a partir del 1.º de enero de 1982), señala que las deducciones autorizadas deberán reunir los siguientes requisitos:

1. Tratándose de donativos otorgados a instituciones que proporcionen el servicio público de enseñanza, cuando sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares, que cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación y se trate de donaciones no onerosas o remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública.

En cuanto a la fracción VII del precitado artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que no sufrió alteración alguna, la cual expresa que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se hagan a contribuyentes obligados a trasladar el impuesto al valor agregado, la traslación debe constar en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria.

En cuanto a las campañas promocionales que lleven a cabo las empresas, obsequiando productos a sus clientes no están afectas al pago del impuesto al valor agregado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual dispone que:

"Las donaciones que efectúen las empresas con fines de promoción y publicidad, siempre que sean deducibles en los términos del impuesto sobre la renta, no pagarán el impuesto a que se refiere la fracción I del artículo 80. de la ley".

De acuerdo con nuestro punto de vista, la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava todas las enajenaciones de bienes que implican -- transmisión de propiedad; sin embargo no afecta las enajenaciones, ni tampoco el impuesto es pagado en todas las enajenaciones de que pueden ser objeto los bienes. Así están excluidos del pago del gravamen las -- transmisiones de propiedad de bienes por causa de muerte, las que se -- lleven a cabo por fusión de sociedades y las que se transmitan en calidad de donación, como anteriormente se indicó.

ACTIVIDADES CON CARACTER TRASLATIVO DE DOMINIO

a) Compraventa, b) Permuta, c) Donación, d) Mutuo, e) Renta Vitalicia, f) Fianza, g) Hipoteca, h) Prenda, i) Alimentos, j) Apropiación de animales, k) Descubrimiento de tesoros, l) Accesión, ll) Obligaciones de dar, hacer, y cesión de derechos y deudas, m) Herencias, etcétera.

3. TASA DEL IMPUESTO.

Tasa es el porcentaje del parámetro que la ley establece como - - aplicable para fijar el quantum del crédito fiscal.

"Parámetro es la magnitud a la que debe referirse o aplicarse según los casos el tipo de gravamen; y cuando está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe - el nombre de base imponible". (10)

El artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica los supuestos que condicionan la aplicación de una tasa preferencial.

El citado artículo 2o. expresa así, "el impuesto se calculará - - aplicando la tasa del 6% 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 las franjas fronterizas de veinte kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país, y la colindante con Belice, Centroamérica o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, y siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas".

Con objeto de conferir una mayor competitividad respecto a pre -- cios, frente a los artículos extranjeros y una mayor potencialidad - -

10. ARCHE DOMINGO, Vicente. "Elementos Cuantitativos de la obligación tributaria". Revista de Derecho Financiero H. P. Vol. XV No. 60. - p. 926 Ob. Cit. por Sergio Francisco de la Garza. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa. México 1968. p. 411.

económica a los residentes de las franjas fronterizas de veinte kilómetros, paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país y las llamadas zonas o perímetros libres de Baja California y Sonora, - el Poder Legislativo ha fijado una tasa preferencial del 6% a los causantes que se dediquen a las enajenaciones de bienes.

Por su parte, el último párrafo de dicho artículo 2o. indica:

"En el caso de enajenación o de use o goce temporal de inmuebles o cuando la prestación de servicios se realiza parcialmente en dichas franjas o zonas, o se trate de servicios de transporte, aéreo, telefónicos o de energía eléctrica, independientemente de que se realicen -- parcial o totalmente en las mismas, el impuesto se calculará, en su -- caso, aplicando al valor que señala esta ley la tasa del 10%".

Ahora bien, por lo que hace a la residencia, de acuerdo con el -- artículo en cuestión, el dispositivo 5o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala lo siguiente:

"Para los efectos del artículo 2o. de la Ley, se consideran residentes en las franjas fronterizas o en las zonas libres, a los contribuyentes con uno o varios establecimientos.

Lo dispuesto en este párrafo también es aplicable a los comitentes u otras personas que realicen dichos actos o actividades en las -- franjas o zonas mencionadas, por conducto de comisionistas o personas -- que actúen por cuenta ajena, con establecimiento en los citados lugares".

Tratándose de los servicios a los que se refiere la fracción III del artículo 14 de la Ley, se consideran residentes en las franjas -- fronterizas o en las zonas libres a las instituciones de seguros o -- fianzas y a sus agentes con uno o varios establecimientos en dichas --

franjas o zonas, por lo que toca a los contratos que celebren por medio de esos establecimientos".

También la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el segundo párrafo del artículo 1o. determina, genéricamente la tasa que debe aplicarse:

"El impuesto se calculará a los valores que señala esta ley la -- tasa del 10%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores".

De acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa de Ley -- del Impuesto al Valor Agregado, el monto de la tasa del gravamen es -- "para lograr una recaudación equivalente a la actual del impuesto sobre ingresos mercantiles, el nivel de la tasa tendrá que ser superior a 10% sobre el valor agregado de los bienes y servicios considerados.

Sin embargo, la iniciativa propuso que la tasa del impuesto fuera del 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y atendiendo a la dificultad, al entrar en vigor la ley, de reconocer el impuesto sobre ingresos mercantiles en cuanto al monto que ya tendrán incorporado en sus precios los inventarios de la industria y del comercio.

Creemos que dentro de las ventajas que presenta la tasa del 10% -- para las autoridades hacendarias se encuentra la pretensión de aumen -- tar sus recursos financieros para solventar de esta manera, sus activi -- dades económicas, lo que se logrará si se capta un mayor número de con -- tribuyentes, pues la ley da lugar a ello, al establecer un mecanismo -- de "autocontrol de causantes", dado que las actividades gravadas son --

en mayor número que a través de la anterior ley. Por medio del porcentaje del 10% es posible obtener mayores ingresos.

Por su parte el economista Gerardo Gil Valdivia dice que "la tasa grava el valor que un ente añade en el curso de sus operaciones a los bienes que adquiere de otros entes.

Dicha tasa fue creada para evitar el efecto en cascada que provocaba el anterior impuesto sobre ingresos mercantiles, estableciendo un menor porcentaje impositivo sobre el valor total de un bien y causando se en todas y cada una de las etapas del proceso de comercialización, desde el productor hasta el consumidor final. Por lo que este último - en el impuesto sobre ingresos mercantiles debía pagar en el precio del producto todos los porcentajes que preceden al susodicho trayecto.

Esto es sustituido por la tasa general del 10% que establece el - impuesto al valor agregado; este hecho crea entre la población la sensación de que existe simplemente un aumento de la carga fiscal, lo - - cual no es exacto, ya que ese 10% se causa sobre el valor que se añade en cada fase del proceso de comercialización y no sobre el valor total del producto como el anterior impuesto sobre ingresos mercantiles" (11)

En cuanto al tratamiento y pago del impuesto, la Ley es clara al señalar que éste no puede formar parte del costo o gasto del contribuyente que lo acepte, obligándolo de esta forma a contabilizarlo por separado y trasladarlo a sus clientes, evitando así el efecto piramidal

11. "Gaceta de la UNAM". México 1980. "Impuesto al Valor Agregado". - p. 19.

y acumulativo del anterior impuesto sobre ingresos mercantiles. El contribuyente pagará solamente la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hayan trasladado sus proveedores o el que hubiese pagado - en la importación de bienes o servicios.

4. TRASLACION EXPRESA DEL IMPUESTO.

Parafraseando a José Mauricio Fernández y Cuevas, y de conformidad con el artículo 1o. de la referida Ley impositiva en comentario -- "se autoriza al causante para que traslade el citado impuesto al valor agregado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

Ullámase traslado el acto por el cual "el contribuyente" cobra o - carga el impuesto a dichas personas.

De dónde resulta que por virtud de este acto se lleva a cabo una-remoción en cuanto a calidad de sujeto pasivo.

Los sujetos a quienes se atribuye la calidad de causantes de --- acuerdo con este artículo 1o., pueden traspasar la carga de este im -- puesto a un tercero.

Entonces por la traslación, quien es contribuyente, se convierte- formalmente en recaudador. Produciéndose así, una remoción o cambio o mudanza en cuanto a quien realmente soporta la carga del impuesto" (12)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado determina que se hará por -- el contribuyente "en forma expresa y por separado, la traslación a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o - reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto, el co - bro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un -- monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley".

Conforme a esta disposición, se autoriza al sujeto pasivo de la relación fiscal a trasladar el impuesto al valor agregado a las personas físicas o morales que adquieran los bienes, siempre que se haga -- constar dicho evento en forma expresa y por separado.

En el artículo 4o., del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se señalan ciertas excepciones al expresar que, "cuando el valor total del costo o actividad por el que se deba pagar el impuesto sea hasta de \$ 100.00 su traslación podrá hacerse sin expedir el documento en que se haga constar expresamente y por separado salvo que el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite. En dichos actos o actividades el impuesto se considerará incluido en el precio.

Los contribuyentes que se encuentren en el supuesto del párrafo anterior harán la factura global diaria que establece el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los actos o actividades por los que no se haya hecho constar expresamente y por separado el impuesto que se traslada.

Los contribuyentes que paguen impuesto al valor agregado con base en estimación practicada por autoridades fiscales en los términos del artículo 35 de la Ley, podrán trasladarlo sin expedir el documento en que se haga constar expresamente y por separado, cualquiera que sea el valor del acto o actividad de que se trate, salvo que el adquirente de los bienes o el usuario del servicio así lo solicite.

Estos contribuyentes no deberán elaborar la factura global diaria a que se refiere el párrafo anterior".

Se autoriza al contribuyente para que traslade el impuesto al valor agregado a todos aquellos sujetos que adquieran bienes gravados, - ya que trasladar implica necesariamente un acto de "mudanza" de una cosa, de un lugar a otro.

Desde el punto de vista económico, existe un cambio de sujetos en la actividad fiscal, pues de acuerdo con el artículo 1o., de la Ley -- del Impuesto al Valor Agregado, quienes tienen la obligación de pagar el impuesto pueden mudar la carga fiscal a un tercero, cuando por la - adquisición de bienes deban pagarlo; entonces, mientras no se admita - el referido traslado se tiene la obligación de enterar al fisco la cuota correspondiente y, entendido a contrario sensu, nunca se paga el -- gravamen, simplemente se traslada.

Por tal motivo, se trata de un sistema impositivo "...en que se estudia, configura y estructura el mecanismo de acreditar impuesto al impuesto, admitiéndose habitualmente que su característica básica y -- primordial radica en el hecho de que es el usuario final de los bienes quien soporta la carga, puesto que en cualquier etapa anterior los sujetos a quien se refiere el artículo 1o. Únicamente fungen como meros auxiliares de la Hacienda Pública, ya que sin ser ellos quienes paguen el gravamen respectivo, su papel positivo y principal se reduce a recaudar y enterar el gravamen que resulta en los actos de traslación y acreditamiento del impuesto que corresponda al valor agregado de la -- etapa de que se trate.

La base gravable está constituida por los valores correspondientes para cada una de las operaciones mencionadas, que en términos generales consiste en el precio pactado, dentro del que se admite la posibilidad de comprender erogaciones, tales como impuestos, derechos, -

gastos de transporte, empaque, envíos, viáticos, reembolsos, intereses y "cualquiera otro gasto". Sin embargo, para la integración de la base es fundamental la exclusión del propio impuesto sobre el valor agregado que se trasladó.

De esta manera se logra romper la cascada de impuestos generados en cada fase y se define el impuesto al valor agregado como un impuesto plurifásico no acumulativo" (13)

Podría considerarse el párrafo precedente en términos generales, como una diferencia en relación con el extinto impuesto sobre ingresos mercantiles, ya que tratándose de éste era opcional para los contribuyentes su traslado. Es la ley la que determina que, tratándose del impuesto al valor agregado y en cuanto a la traslación, existe la obligación de llevarla a efecto, haciendo necesario que la Federación, Estados, Municipios, organismos descentralizados, etc., acepten el impuesto que se les traslade. En cuanto al pago, la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que será la diferencia a cargo del contribuyente y el impuesto que a este le hubieran trasladado o que hubiese pagado por la importación de bienes, siempre que estos últimos impuestos sean acreditables.

Esto quiere decir que los causantes del impuesto al valor agregado no absorberán el costo del mismo, ya que el gravamen que a ellos -- les hubieren repercutido o el que hubieren pagado en la importación de bienes, lo recuperarán por entero del impuesto que causen en sus operaciones. De esta manera se logró borrar uno de los grandes inconvenientes del referido impuesto sobre ingresos mercantiles, que incide en el hecho de pagar un impuesto varias ocasiones sobre la misma base, que conduce al efecto en cascada.

13. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Ob. Cit., p. 72.

5. COMPENSACION DEL IMPUESTO TRASLADADO.

Creemos pertinente denotar la diferenciación que existe entre compensación por un lado, y por el otro, acreditamiento y denotar también, las similitudes entre una y otra modalidad.

Por una parte, al considerar que deberá entenderse por compensación habrá que indicar que "es un modo de extinción de obligaciones recíprocas que producen su efecto, en la medida en que el importe de una se encuentra comprendida en el de la otra". (14)

Lo que determina la legislación civil acerca de esta modalidad, - tiene relación directa con el tema en cuestión, pues asevera en su artículo 2185 que la compensación "es el acto en el que dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".

Y por último para comprender mejor lo que deba entenderse por compensación, el artículo 1o. en su penúltimo párrafo enfatiza que "el -- contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre - el impuesto a su cargo y el que le hubiesen trasladado o que hubiere - pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley".

Por lo que toca al acreditamiento, dicha modalidad consiste, de acuerdo con la Ley en cuestión, en restar el impuesto acreditable, - de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la -- propia ley, las tasas que determinan el 10%, 6%, 0%; según sea el caso.

14. DE PINA VARA, Rafael. "Diccionario de Derecho". 5a. Edición. Editorial Porrúa. México 1976. p. 141.

Y el impuesto acreditable será un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado, con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda. Reuniéndose los requisitos de acreditamiento que fija el impuesto al valor agregado en combinación con su propia naturaleza.

En consecuencia la distinción de ambos conceptos atiende al estudio de su naturaleza de cada uno; pues la compensación implica extinción de una obligación, por la simple traslación del impuesto, en forma recíproca, que está determinada en forma tal, que el importe de una, se encuentra comprendida en el de la otra, tomando como base la cadena de comercialización de los bienes y servicios.

Y en cuanto al acreditamiento se realiza una operación aritmética de resta por lo que hace al impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar las tasas anteriormente señaladas, tomando en cuenta un monto equivalente al impuesto al valor agregado trasladado y el propio impuesto que se hubiese pagado. De tal forma que la compensación será la diferencia a cargo del causante y la que le hubieren trasladado o que hubiere pagado cuando dicho evento sea acreditable.

Pues cuando se efectúe el acreditamiento, necesariamente se estará compensando.

En cuanto al lugar de pago se precisa en el penúltimo párrafo del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que "el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieren trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley".

En otro orden de ideas, se puede decir que "la posibilidad de traslado de un impuesto no tiene un origen legal, no depende de un mandato jurídico al efecto normativamente establecido. Corroboran lo anterior los estudios realizados por la Secretaría de Programación y Presupuesto sobre esa problemática, que revelan una conclusión no del todo inesperada, al tenor siguiente:

"Las empresas tienden a trasladar vía precios el monto de los tributos...con objeto de no afectar su utilidad neta...".

Se menciona el ejemplo del impuesto sobre consumo de energía eléctrica, del cual puede decirse que tiene las características de un impuesto directo, y que sin embargo es trasladado vía precios por las -- empresas. Y así tenemos según datos y cifras de la mencionada Secretaría de Programación y Presupuesto, que de los doscientos dieciocho -- mil millones de pesos recaudados por el Fisco Federal en el año de -- 1977, sólo setenta y cuatro mil millones (31.34%) pertenecieron a la -- categoría de impuestos no trasladables. Al respecto, cabe hacer notar -- que el criterio para hacer concreta esta cifra fue determinado por la -- posibilidad fáctica, es decir, económica (y no legal), que el sujeto -- de cada gravamen tiene para trasladar el impuesto a las personas físicas o morales que integran la etapa posterior del proceso de produc -- ción o distribución". (15)

Lo anterior significa que los contribuyentes del impuesto al valor agregado no absorberán el costo del mismo al trasladarlo pues el -- impuesto que a ellos les hubieren trasladado o el que hubieren pagado -- en la importación de bienes y servicios lo recuperan íntegramente del --

15. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Ob. Cit., p. 75.

impuesto que repercutan a sus clientes, con solo verificar la operatividad del impuesto al valor agregado.

En cuanto a esta idea, se puede decir, que, "en cada etapa de -- transferencia de los bienes y servicios gravados se causa el impuesto, sin embargo, la tasa del impuesto grava en cada etapa sólo la porción del bien o servicio que fue agregado al mismo por el último transferente. Al llegar al adquirente final, el impuesto total equivalente a la aplicación de la tasa por una sola vez sobre el valor total del bien o servicio. Para lograr este resultado, que evita los efectos distorsionantes de un impuesto en cascada, como el ya abrogado impuesto sobre -- ingresos mercantiles, se pueden seguir varios métodos; pero el método más práctico y común consiste en calcular un impuesto tentativo en cada transferencia sobre el valor total de la misma, para después otorgar un crédito contra ese impuesto por el gravamen pagado en etapas -- anteriores.

De esta manera el impuesto neto en cada etapa de transferencia sólo recae sobre el valor agregado al bien o servicio por el último -- transferente; y este impuesto será acreditable en transferencias posteriores, hasta llegar al adquirente final, quien no podrá acreditar el impuesto". (16)

El párrafo preindicado alude a los actos relacionados directamente con la transferencia, al hacer notar que el impuesto deberá calcularse de acuerdo con todo el proceso de distribución y comercialización de los bienes.

16. GUTIERREZ KIRCHNER, Alfredo. "Investigación Fiscal" México 1970. - SHCP p. 91.

Precisamente esa transferencia a que da lugar el referido impuesto es exactamente el acto que implica una compensación hasta absorberlo el consumidor final, el cual no podrá inferir otro traslado de la carga fiscal.

Como indica la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el contribuyente el que va a pagar la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieren trasladado pues el gravamen recae en cada transferencia sobre el valor agregado al bien, operando de tal forma un crédito por el impuesto pagado en etapas anteriores, el cual deberá ser compensado por el consumidor final al penúltimo adquirente.

6. TRASLACION DEL IMPUESTO EN ENAJENACION DE PRODUCTOS O SERVICIOS
SUJETOS A PRECIO OFICIAL.

Por traslado entendemos el acto, en virtud del cual el sujeto pasivo de la relación fiscal cobra o carga el impuesto a las personas que adquieren bienes, los usan o gozan temporalmente o bien los disfruta o adquieren servicios independientes.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se indica esta modalidad, al establecerse en la parte final del artículo 1o. que el traslado del impuesto "no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo las oficiales".

A pesar de ser un corto enunciado, permite realizar todo un estudio de las características particulares del precio tope, al que deben sujetarse los productos de primera necesidad en el mercado; sin embargo, por no ser el objeto de nuestro examen, sólo haremos referencia de una manera sencilla y somera al mencionado rubro.

De acuerdo con el precepto en comentario, la "violación de precios oficiales" no se puede configurar, ya que se vive en la actualidad una economía de mercado, por lo que la aplicabilidad del último párrafo del numeral 1o., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no debe ser extensiva a bienes y servicios que no tengan fijado precio oficial, pues conforme a los niveles de los precios existentes en el mercado, éstos se regulan por las operaciones económicas de la oferta y la demanda.

Esta concepción queda debidamente fundamentada con las anotaciones siguientes: "...Atendiendo al esquema estructural del impuesto -- que nos ocupa, puede observarse que la cantidad equivalente del impuesto que se traslada, nunca forma parte del precio de los bienes o servicios que quedan afectos al gravamen. Apoyan nuestra aseveración anterior los siguientes fundamentos de derecho:

Primero.- Los valores sobre los que se calcula el impuesto (veáanse los artículos 12, 18, 23 de la Ley que se comenta) corresponden de manera indefectible a "precio pactado", es decir, dichos valores tienen el carácter ni más ni menos de "precio".

Son, no digamos equivalente a, sino al precio mismo que llega a convertirse entre las partes. Y a este respecto, es necesario tener -- presente que el propio artículo 10. en estudio, claramente dispone en su último párrafo que "el impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores...". Luego entonces, tenemos que si los valores son precio, y el impuesto no forma parte del mismo es obvio de que no existe posibilidad alguna de que aquél se altere.

Segundo.- Corroboran el punto de vista antes expuesto, la disposición que regula la manera en que ha de efectuarse el traslado del impuesto al valor agregado, la que está integrada en el preindicado artículo 10. de la Ley en cuestión.

La norma que nos ocupa nítidamente estatuye que dicho traslado ha de realizarse por separado, es decir, por una parte se consignará el -- valor precio y por la otra el impuesto correspondiente. Consecuentemente no existe legalmente posibilidad alguna de que se configure una violación de precios.

Tercero.- Conforme al artículo 4o. fracción II de la Ley en cuestión, para que pueda acreditarse el impuesto es requisito *sine qua non* que el gravamen conste en documentación comprobatoria por separado. -- Nuevamente tenemos una confirmación al hecho de que el impuesto queda excluido al precio pactado; por ello, si no forma parte del mismo, es incontrovertible que el traslado respectivo no lo altera, ni tampoco - por lo que hace a los bienes y servicios controlados, en cuanto a precio por el Estado, no se violan" (17)

En suma y por consecuencia lógica, no es del todo exacta la última parte del artículo 1o. de la Ley en estudio, en concordancia con las modalidades antes señaladas, pues dichas características integran un perfecto encuadramiento de los defectos de este párrafo. Además estas ideas se totalizan, con los siguientes resultados a que dió y dió lugar el preindicado defecto de la ley:

1. La principal inferencia que se genera con la redacción de la Ley, en cuanto al último párrafo del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es, sin duda, la ignorancia que va a presentarse en el consumidor final, desde el momento de no poder argüir elementos para su defensa.

2. Por lo que hace a la segunda nota que se origina, es que el su jeto pasivo de la relación fiscal, que está afecto al pago del impuesto al valor agregado, jamás advertirá la violación de precios cuando éstos existen en el mercado con un control oficial, y

17. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Ob. Cit., p. 81.

3. El ente obligado a trasladar dicho tributo no advierte la perspectiva existente, pudiendo ser un elemento generador que conlleve a una alza de precios oficiales.

Tomando en consideración los criterios antes señalados, sí fue el impuesto al valor agregado, en principio, un instrumento inflacionario, sobre todo en el año de 1980 por la existencia de la carga tributaria del 4% que, indefectiblemente tenían incorporados los productos y mercancías en los inventarios de las empresas al entrar en vigor la referida Ley, además de la incorporación del impuesto al valor agregado, dando lugar así a una alza de precios transitoria, que se combinaron con los niveles de la oferta y la demanda.

Sin embargo, este efecto inflacionario que para 1982 es un fenómeno que no se da aún cuando se dió en 1980 se nulificó con el Decreto - que otorgó crédito en inventarios publicado en el Diario Oficial de la Federación de 7 de diciembre de 1979.

Lo anterior se ejemplifica con lo que asevera el economista Paul A. Samuelson al decir que, "supongamos que el gobierno por medio de su oficina de Estabilización de Precios, aprueba una orden prohibiendo -- que el azúcar suba a mas de X precio el kilo, y supongamos también que debido a la prosperidad o a la mala cosecha, la demanda es tan alta y la oferta es tan baja, que el precio de equilibrio debería ser mas caro si el gobierno no hubiese intervenido. Un precio tan alto habría favorecido a los especuladores de esa industria, representando además, - un impuesto excesivo para los pobres que son quienes menos pueden soportarlo, sirviendo por tal motivo, para aumentar la espiral inflacionaria, en el costo de la vida, con toda suerte de reacciones inflacionarias en la demanda de los salarios de los obreros y así sucesivamen-

te" (18)

En tal virtud y concluyendo, expresamos la necesidad de que se -- evitarán los efectos de una inflación, si el gobierno impide a través -- de su oficina controladora de precios que su personal verifique el -- exacto cumplimiento del impuesto al valor agregado, estatuyendo una -- inspección constante para no incurrir en la errónea posibilidad de que -- los participantes, en el proceso de comercialización y distribución in- -- cluyan en sus enajenaciones una inadecuada aplicación del impuesto al -- valor agregado.

7. OBJETO DEL IMPUESTO.

En seguida corresponde hacer referencia al objeto del impuesto, - afirmando que el objeto propio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado atenderá a la realización de los actos mencionados con anterioridad, es decir, los que lleven a cabo los sujetos del impuesto, las personas físicas y las morales que en territorio nacional efectúen actos o actividades relativas a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y por último aquella categoría de sujetos que realicen actividades relativas a la importación de bienes o servicios.

En cuanto al elemento objetivo de que se encuentran revestidos -- los impuestos y lo que respecta a la relación tributaria referente a -- entregar una suma de dinero para solventar los gastos públicos, indica Ernesto Flores Zavala que "es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (19)

Por otro lado, se puede decir que "el objeto del impuesto estriba mas bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un tributo" (20)

También se puede definir el objeto del impuesto como "la circunstancia en virtud de la cual da lugar al pago del impuesto" (21)

19. "Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas" XXIII Edición. México -- 1981 p. 108.

20. FLEINER. Ob. Cit., por Flores Zavala E. Id.

21. WAGNER. Ob. Cit., por Flores Zavala E., Id.

El objeto de la relación tributaria está integrado por una obligación de dar, a cargo del sujeto pasivo en beneficio del Fisco. Esa - - obligación por lo frecuente se traduce en "una obligación de dar una - suma de dinero" (22)

"La deuda impositiva surge, como es sabido, cuando se produce la situación de hecho establecida por la ley, como presupuesto de la im - posición. Se ha puesto de relieve que la expresada situación de hecho - consta de dos elementos, a saber: uno material, consistente en la con - dición de las cosas o en el hecho, objetivamente considerado, a lo que la ley vincula cada impuesto en particular; otro personal, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento para que nazca a su cargo la deuda impositiva.

En consecuencia cualquier situación de hecho es, en principio, -- susceptible de imposición; no obstante existe al respecto una cierta - uniformidad en los sistemas tributarios, ya que el legislador se dirige preferentemente hacia aquellas situaciones económicas por su genera - lidad y que por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva - de los ciudadanos (por ejemplo el patrimonio, la renta, el tráfico de - bienes) parecen las mas indicadas para constituir el fundamento de la - imposición" (23)

"...Para algunos el objeto del impuesto, es la prestación que -- debe cumplir el sujeto pasivo". (24)

22. "Science et techniques fiscales" PUF., País Central 1979. p. 56.

23. GIANNINI, A.D. "Instituciones de Derecho Tributario" Ed. de Dere - cho Financiero. I vol. Madrid 1957. p. 604.

24. Curso... T. I, "Apuntamientos Generales de Fiscal". p. 176.

Dino Jarach, atendiendo al objeto del impuesto dice que "desde el punto de vista jurídico, el objeto de la relación tributaria es la -- prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los mis mos sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo" -- (25)

Por lo tanto, cualquiera que sea la definición del objeto del impuesto es importante hacer notar que el impuesto al valor agregado gra va actos o actividades tales como la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y -- la importación de bienes o servicios. La abrogada Ley del Impuesto so bre Ingresos Mercantiles afectaba del pago del impuesto a la enajena -- ción de mas productos que la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado, en donde se llevó a cabo una reducción de exenciones para evitar de es ta manera que el Fisco dejara de percibir menos ingresos.

25. VILLEGAS, B. Héctor. "Derecho Financiero y Tributario" Editorial de Derecho Financiero. 1 vol. 2a. Edición. Editorial Buenos Aires Argentina. 1957. p. 237.

8. ¿ QUE SE ENTIENDE POR ENAJENACION DE BIENES ?

Desglosando el término de referencia, advertimos que tiene un significado diverso por las aportaciones que sobre el particular han hecho los tratadistas, sin embargo, las definiciones coinciden en esencia al decir que es el acto por el cual una persona pone en dominio ajeno determinados bienes que son de su propiedad, pudiendo ser muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, que el derecho los sujeta a la causación de un tributo; y haciéndose destacar las propias formas, que presenta su aplicación legal.

Coincide en cierta forma el criterio antes señalado, con el de Cesare Cosciani, al decir que la "enajenación es la entrega de bienes, cuando se transfiere el derecho de propiedad de un bien material". (26)

"Por tal motivo la enajenación comprende el acto de pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o de algún derecho sobre ella" (27)

Por otro lado por enajenación "debe entenderse la transmisión legalmente autorizada de alguna cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere por virtud de este acto" (28)

Evidentemente, las preindicadas definiciones se caracterizan por el acto de pasar o transmitir el dominio o la propiedad de una cosa o

26. "EL Impuesto al Valor Agregado". Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina 1969. p. 207.

27. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Ob. Cit. p. 57.

28. DE PINA VARA, Rafael. "Diccionario de Derecho". Ed. Porrúa, México. 1978 p. 161.

de algún derecho, pues la naturaleza intrínseca de la palabra enajenar atiende a dicho acto.

Al respecto la fracción I del artículo 80. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la define, al decir que "para los efectos de esta -- ley se entiende por enajenación toda transmisión de propiedad de bienes". Por ello una de las particularidades de la enajenación es atender a la traslación del dominio, pues cuando se haga referencia a ella, se le considerará concomitantemente, como el acto de ceder la propiedad de bienes, dicho en un lenguaje mas liso y llano.

La reforma que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en diciembre de 1981, en su artículo 80., cuya entrada en vigor se previó para el 1o., de abril de 1983 determina que, "para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado por el Código-Fiscal de la Federación el faltante de bienes en los inventarios de -- las empresas".

En cuanto a lo que determina el Código Fiscal de la Federación, -- que entrará en vigor el 1o., de abril de 1983, con respecto a lo que -- debe entenderse por enajenación de bienes, el artículo 14 indica que, -- "se entiende por enajenación de bienes, toda transmisión de propiedad, -- aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado".

Para evitar distorsiones que se generan en la aplicación de los -- conceptos que señala, tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado como -- en general la legislación fiscal, es necesario delimitar su alcance y -- correlativamente señalar aquellas actividades o enajenaciones que es -- tán liberadas expresamente del pago del impuesto en cuestión.

Por ejemplo los donativos que efectúan las personas físicas, que no son empresas para fines del impuesto sobre la renta; en este caso nunca se considerará que existe transmisión gravada, solamente cuando se realicen donaciones que sean efectuadas por empresas; claramente la ley lo dispone de esta manera. Aún cuando represente un ingreso gravable para fines de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no habrá enajenación afecta al Impuesto al Valor Agregado, por que esta ley exceptúa expresamente de dicho gravamen a las donaciones realizadas por las per sonas físicas.

Opera en lo antes indicado una excepción que beneficia al particular, quien en este caso está liberado de pagar el impuesto correspondiente. Igualmente debemos atender al hecho de que en términos fiscales no sea una enajenación afecta al impuesto al valor agregado, aunque desde el punto de vista jurídico gramatical sí lo sea.

9. EXENCIONES EN MATERIA DE ENAJENACION.

Las exenciones constituyen en la técnica legislativa una limitante del hecho imponible.

Fundamento de las exenciones "in genere" es el deseo del legislador de "favorecer el consumo de determinados productos cuyo abarata -- miento relativo se considera conveniente fomentar desde el punto de -- vista social de satisfacer requerimientos de alimentación, sanidad, -- higiene o vivienda del pueblo. En otros casos es el fomento de determi -- nada actividad o institución económica la que genera el trato fiscal -- preferencial también por razones de orden puramente financiero, para -- evitar superposición de gravámenes sobre un mismo producto, es de ob -- servar en las leyes de impuestos determinadas liberaciones. Además de -- be observarse que los impuestos han pasado a formar parte de elementos de acción política con fines económicos y así las exenciones en favor -- de ciertas actividades o sujetos tienden frecuentemente a impulsar su -- desarrollo, mejorar su situación en el mercado nacional o internacio -- nal, alentar ciertos consumos con respecto a otros, etc." (29)

Desde otro punto de vista, la exención, se define como "Las libe -- raciones sobre ciertos hechos imposables, exenciones objetivas o sobre los sujetos que los efectúan exenciones subjetivas que de no disponer -- lo expresamente quedarían comprendidas en el campo de la materia impo -- nible sobre las cuales las mismas hacen pesar la imposición" (30)

29. REIG, Enrique J. "El Impuesto a las Ventas" Ediciones Contabilidad Moderna. Quinta Edición. Argentina 1959 p. 176.

30. REIG, Enrique J. Ob, Cit., p. 176.

Las exenciones objetivas las definen algunos como "los hechos que entrañen la definición legal del supuesto de la imposición, o sea del hecho imponible y que el legislador excluye de la imposición.

Las exenciones subjetivas son aquellas en que determinados hechos imposables se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial y atendiendo a fines de diferente índole, - como de fomento, de favorecimiento etcétera, se les libera del impuesto" (31)

Esta temática presenta una singular importancia dentro de la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado pues es sustancial describir la forma correcta cómo funciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo en lo que se refiere a las exportaciones de insumos.

Por lo que respecta a las exenciones, éstas se consideran, económicamente hablando, como la utilización de ingresos derivados de los impuestos, dando pie a elaborar, un análisis superficial, para determinar su funcionamiento.

Por lo que hace a las exenciones "...si se desea la completa exención de ciertas operaciones o actos materia de enajenación, ello no -- puede lograrse al ser gravados los bienes empleados en producirlos. El impuesto discriminará contra los métodos productivos que requieren un mayor uso de los bienes de capital, tornando mas gravosa la modernización industrial" (32)

31. JARACH, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario". Editorial -- Licei CIMA. Edición Nueva Actualizada Vol. I B Aires 1969 p. 20.

32. F. DUE, John. "Análisis Económico de los Impuestos" Ed. Gama, - -- Buenos Aires Argentina 1967. p. 92.

Si la enajenación de bienes que se emplea en la producción de artículos materia de exención no es estimulada fiscalmente hablando, considero que la posibilidad en el alza de precios de artículos de consumo indispensable y que cumplen una necesidad primaria, será superior.

La actual Ley del Impuesto al Valor Agregado abarca una serie de actividades de enajenación de bienes, sujetos a dicho gravamen, mayor que la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, - con lo que permitirá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mayores ingresos para cubrir los gastos públicos del Gobierno Federal.

Es necesario que se considere que se amplió el universo de contribuyentes por haber desaparecido las limitantes de "mercantilidad" y -- "habitualidad".

En cuanto a las exenciones materia de enajenación que señala el artículo 90., se pueden describir las siguientes:

- I. El suelo;*
- II. Las construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación;*
- III. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho de autor para usar o explotar una obra;*
- IV. Los bienes muebles usados, que sean enajenados por personas físicas;*
- V. Los billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta;*
- VI. La moneda nacional y extranjera, piezas de oro o de plata así como piezas denominadas "onza troy";*

VII. Las partes sociales, documentos pendientes de cobro, títulos de crédito, certificados de depósito de bienes que estén exentos del impuesto al valor agregado;

VIII. Los que sin propósito de lucro enajenan en beneficio exclusivo de sus agremiados, trabajadores, las tiendas que establezcan sindicatos obreros, organizaciones ejidales y comunales que operen de acuerdo con la Ley de la Reforma Agraria, así como dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es necesario afirmar, en cuanto a exenciones se refiere el oficio circular 101-24 de 9 de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de enero de 1980 mediante el cual se dan a conocer los Organismos cuyas tiendas no pagarán el impuesto al valor agregado en sus enajenaciones.

El preindicado oficio determina que, "con fundamento en el artículo 63, fracción II del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se señalan las dependencias y organismos, cuyas tiendas no pagarán el impuesto al valor agregado por las enajenaciones que causen, conforme a lo dispuesto por la fracción XVIII del artículo 9o., de la ley de la materia, así tenemos las del:

- a) Departamento del Distrito Federal;
- b) Estado Mayor Presidencial;
- c) Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos;
- d) Secretaría de Asentamientos Humanos y Obras Públicas;
- e) Secretaría de Comercio;
- f) Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- g) Secretaría de la Defensa Nacional;
- h) Secretaría de Marina;
- i) Aeropuertos y Servicios Auxiliares;

- j) Cámara de Diputados;
- k) Instituto Mexicano del Seguro Social;
- l) Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado;
- ll) Universidad Autónoma de México;
- m) Consumo para trabajadores del sector eléctrico.

En los términos de la referida fracción XVIII, los establecimientos de las dependencias y organismos relacionados deberán:

Primera.- Contar con un sistema de control que permita el acceso a dichos establecimientos, exclusivamente a los derechohabientes y permita verificar que las enajenaciones, que realizan, sean para beneficio de los mismos.

Segunda.- Efectuar las enajenaciones sin propósito de lucro. En consecuencia su precio de venta no deberá ser superior al costo y gastos de adquisición, impuestos trasladados y los gastos indispensables de operación.

Tercera.- Incluir en lugar visible de la documentación que expidan facturas, notas de remisión, notas de venta, tiras de caja, etc., la leyenda "Venta a Consumidor Final".

El tratamiento otorgado a tiendas de las dependencias y organismos señalados, se extenderá a tiendas de otras dependencias y organismos públicos que lo soliciten y cumplan con lo dispuesto en la referida fracción XVIII del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado".

Similar tratamiento es el que opera para efecto del uso o goce de bienes, -- pues el artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado los identifica argumentando que, "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 le permita a otra -- usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contra -- prestación".

Además, el artículo 20 de la referida Ley, estatuye que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

I. El suelo;

II. Los inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación, excepto los destinados a hoteles y casas de hospedaje, en relación a los cuales habrá obligación de pagar el tributo correspondiente;

III. Las fincas destinadas o utilizadas sólo para fines agrícolas o ganaderos;

IV. Los libros, periódicos y revistas".

Además, existen indicadores legales que determinan los momentos -- claves, a partir de los cuales se hace efectivo el otorgamiento del -- uso o goce temporal de bienes, como por ejemplo lo que dispone la pre -- indicada Ley, en su artículo 21, al aseverar que se efectuará la misma, cuando se encuentre el bien en el momento de su entrega material a -- quien va a realizar su uso o goce.

Se puede afirmar que se tendrá obligación de enterar el impuesto respectivo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible y a partir del momento en que sean exigibles las contraprestaciones de quien ha colaborado a dicho otorgamiento, advirtiendo la cuantía de cada una de ellas.

Por último el cálculo se realiza y determina en el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al decir que habrá que considerar el valor primeramente de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, sin importar las adiciones que se realicen por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

A este efecto se detallan los criterios autodeterminativos que se estipulan por este concepto normativo, que prevé el oficio circular - 361-A-5612, de fecha 7 de enero de 1980, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de enero de 1980, en el que se señala la mercancía y el equipo agrícola, ganadero y de pesca, por el que no se pagará el impuesto al valor agregado, en relación con este artículo 23 de la propia Ley que se comenta.

Se afirma que, en "cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala la maquinaria y el equipo agrícola, ganadero y de pesca a que se refieren los artículos 90., - fracción XII de la Ley mencionada y 80., fracción I del "Decreto que concede crédito a inventarios y exenciones en impuesto al valor agregado", de 28 de noviembre de 1979, publicado en el Diario Oficial del 7 de diciembre del mismo año:

Arados abridores
Arados aporcadores
Arados de balancín
Arados brabantes
Arados criollos
Arados cortadores de raíces
Arados de desfonde
Arados de disco
Arados múltiples
Arados de reja
Arados para subsuelo
Arados trigueros
Arados reversibles
Arados de vertedera fija
Arados de vertedera móvil
Arados de doble vertedera
Binaderas de rastrillos
Binaderas rotativas
Cargadoras de estiercol
Cargadoras de heno
Cinseles roturadores para tractor
Cizallas para cetos
Carretas cañeras y carretones
Coas
Cortadoras estacionarias para forraje
Cortadoras rotatorias
Cosechadoras de maíz
Cosechadoras de forraje
Desenraizador de dientes
Desgerminadoras deshojadoras de maíz (deschaladoras)
Desgranadoras para vegetales textiles y forrajes
Desmenusadoras incluso que encilen y empaquen todas las formas
Desperdiciadoras
Germinadoras
Elevadores hidráulicos para poda de árboles
Empacadoras de forraje
Ensacadoras
Ensiladoras
Eparciadoras de estiercol
Fertilizadoras
Guadañas
Guadañadoras
Hoces
Lavadoras de granos
Mezcladoras de abonos
Motoescrapas

Motocultivadoras
Machetes
Plantas integradas beneficiadoras (molinos) de trigo, arroz, maíz, cebada, sorgo y alimentos balanceados para animales.
Picadoras de forraje
Picadoras de zacate
Pulidoras de granos
Pulverizadores
Rastrillos o rastras
Recolectores de forraje
Rejas cultivadoras
Remolques agrícolas
Rociadores para campo
Segadoras de todos tipos
Sembradoras de todos tipos
Seleccionadoras de granos y semillas
Seleccionadoras de frutas
Talachas
Tractores agrícolas de todos tipos
Trillas
Trilladoras de todos tipos
Trituradoras de todos tipos
Zanjadoras
Abrevaderos de todos tipos para el ganado
Ahumadores para la apicultura
Bebedores para la avicultura
Básculas especiales para ganado
Biéldos
Botes lecheros
Clarificadores para miel
Cargadoras de estiércol
Colmenas para apicultura
Comederos para ganado
Comederos para avicultura
Criadoras
Equipo de ordeña
Incubadoras para avicultura
Prensas para miel
Diablos para trozas
Hachas
Serruchos manuales de cortar
Serruchos eléctricos de cortar
Sierras para leña
Motosierras
Anzuelos para pesca comercial
Barcos atuneros
Barcos langosteros

Barcos pesqueros de arrastre
 Clasificadoras de camarones y pescado
 Cañas para pesca comercial
 Redes alambradas
 Redes boliches
 Redes de cerco
 Redes jabegas
 Redes de parada
 Redes volantes
 Relingas para pesca comercial
 Sedales

Por lo que respecta a maquinaria y equipo, que únicamente sean -- utilizables en la agricultura, ganadería, o explotación pesquera que -- no se encuentren mencionados en el anterior oficio circular, la mencio- nada dependencia, previa solicitud del contribuyente en la que demues- tre esa circunstancia, podrá resolver que también le es aplicable el - tratamiento señalado en el artículo 9o. fracción XII de la Ley del Im- puesto al Valor Agregado.

Por lo que hace a los sujetos pasivos que lleven a cabo activida- des afectas al impuesto al valor agregado, pueden presentarse caracte- rísticas favorables, en comparación con los contribuyentes que sí lle- ven a cabo operaciones exentas del gravámen, pues estos últimos no pue- den tomar el crédito del gravámen que les repercutan los proveedores - de bienes o servicios.

"Tratándose de causantes que efectúen operaciones exentas del im- puesto al valor agregado resulta factible que sus costos y gastos se - vean afectados por el impuesto en cuestión que les trasladen sus pro- veedores de bienes, motivo por el cual, al igual que sucedía con el im- puesto sobre ingresos mercantiles, probablemente aumentarán el precio- de venta de sus productos, para poder recuperar el impuesto al valor -

agregado que absorvieron anteriormente" (33)

"a este respecto la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en diciembre 27 de 1978 afirmó que el impuesto al valor agregado no será inflacionario ni presentará presión alguna en el aumento de precios; por el contrario, se espera que su aplicación se refleje en una disminución de la carga fiscal en algunos artículos, particularmente los de primera necesidad.

Sin embargo este análisis conlleva a considerar las siguientes observaciones:

Primera.- Es inadecuado el precedente párrafo, porque la tasa general del impuesto sobre ingresos mercantiles del 4% es sustituida por una del 10%.

Segunda.- Además, porque quien deviene en causante de hecho del impuesto, lo es indefectiblemente el "consumidor".

Tercera.- Porque nuestro problema no es de precios sino de producción. (34)

En materia de exportaciones de bienes o servicios también se proveen exenciones, generándose las siguientes características:

A. Las personas físicas o morales que se dediquen a las exportaciones de bienes o servicios, no estarán vinculadas a la obligación de trasladar sus tributos a los adquirentes, pues dichas actividades están sujetas a la tasa del 0%.

33. DOMINGUEZ MOTA, Enrique. "Ley Comentada del Impuesto al Valor Agregado". Dofiscal Editores. México 1979. p. 9.

34. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Ob. Cit., p. 222.

Las empresas que se dediquen a la exportación, por regla general, están obligadas a contabilizar el impuesto al valor agregado, aplicando la tasa legal del 0%, al realizar dichos actos o actividades que impliquen enajenación.

Mediante la mecánica del impuesto al valor agregado existe la certeza para el exportador de que a través de los CEPROFI, le devolverán con exactitud los impuestos que fueron trasladados por sus proveedores de bienes o servicios que vienen soportando los bienes exportados en la cadena de producción y distribución.

B. Se presentan casos en que el exportador enajene parte de la -- producción en territorio nacional, en este supuesto no deberá hacer so licitudes para la devolución de sus impuestos que previamente liquidó, pues podrá hacer uso de su derecho al acreditamiento.

C. Por consiguiente y de acuerdo a lo antes dicho, es factible de volver al exportador de bienes o servicios, todos los impuestos que -- vienen soportando dichos bienes o servicios en cada uno de los eslabones que componen la cadena de producción y distribución.

Una vez que se ha considerado que las enajenaciones anteriores a la final generan crédito fiscal, éste se recupera totalmente en la última etapa de la cadena de comercialización, pues el consumidor final nunca tendrá derecho al acreditamiento.

Nótese que en la primera parte del párrafo transcrito, se deja sentir sensiblemente una intención altruista que consiste en no gravar produc tos que se consideran de primera necesidad, ya que lo contrario generaría una falta de proporcionalidad y equidad para aquellas personas de bajos recursos económicos.

Al respecto, la abrogada Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establecía una serie de tasas especiales superiores a la general, para gravar artículos suntuarios, los cuales no son de consumo indispensable. Así pues, quien disponía de medios para adquirir dichos artículos de lujo contribuía de una manera proporcional y equitativa al gasto público.

Así, el Dr. José A. Terry, al referirse a los impuestos indirectos expresa:

"Algunos escritores pretenden que deben ser exceptuados del pago de todo impuesto aquellas personas que apenas tengan lo necesario para su mínimo de existencia, es decir para poder vivir, fundándose en que estos materialmente no pueden subvenir a las necesidades colectivas, y que por el contrario ayudar al indigente, es a su vez una necesidad colectiva....pero los mismos que aceptan la exoneración del mínimo de existencia, reconocen que no puede ser aceptada esta excepción a la regla general, como parte del sistema tributario porque no es posible hacerla práctica tratándose de los impuestos indirectos. En consecuencia, se acepta como equitativa la excepción del mínimo de existencia, únicamente para ciertos y determinados impuestos directos". (35).

esto constituye un indicador que sirve para aceptar la importancia proporcional y equitativa, que se hace patente al aplicar un impuesto que es de carácter general y obligatorio; es necesario, desde un punto de vista particular que se analice la situación especial que guardan las clases económicamente débiles, es decir, es posible hacer factible la exención de determinados artículos, claro está que no lo aceptamos como regla general para determinados sectores, sino que votamos para que

35. "finanzas". Ed. Iberoamericana. Buenos Aires Argentina. p. 127.

se cumplan fielmente los mandatos constitucionales, como el caso concreto del artículo 31 fracción IV, respecto de las obligaciones de los ciudadanos mexicanos de contribuir de manera proporcional y equitativa para los gastos públicos, de acuerdo a lo que dispongan las leyes, señalándonos indiscutiblemente una regla de carácter general, siendo en las propias leyes especiales en donde se establecen las excepciones -- respectivas a dicha regla.

Las exenciones contempladas en la referida Ley del Impuesto al -- Valor Agregado, por lo que hace a la enajenación de bienes, constituyen un círculo menor de actividades que las que eximía la anterior Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Desde luego que esta situación indefectiblemente favorecerá al -- Fisco Federal, pues se verán incrementados considerablemente sus ingresos.

En cuanto a la aplicación del impuesto al valor agregado en materia de exenciones, a pesar de ser una medida benéfica para el causante se torna en imprecisa, ya que los causantes al efectuar operaciones -- por las que no se paga el impuesto al valor agregado, se encuentran en una situación económica desfavorable, en comparación con los causantes que ejercen actividades que sí están afectas al impuesto en cuestión, -- por que los primeros no tienen derecho al crédito del impuesto que les repercuten sus proveedores en la adquisición de insumos. (como clara -- mente se ilustra en el esquema interpretativo de la página posterior).

10. BASE GRAVABLE.

Se considera base del impuesto, la "cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo; monto de la renta-percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etcétera". (36)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado define en su artículo 12 el hecho imponible o base gravable, estatuyendo que, "será la base, el precio total pactado de las operaciones que se realicen en un año incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros impuestos (con excepción del impuesto sobre automóviles nuevos), o por derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto".

Conforme a la mecánica de operación de la mencionada Ley, en cuanto al acreditamiento, los bienes traen aparejada una menor carga fiscal; en el caso de los reembolsos de gastos, que no están sujetos al pago del impuesto al valor agregado, pero que al hacer un cotejo del costo fiscal que realmente debe pagar una mercancía, como consecuencia del aumento de determinado tipo de circunstancias como puede serlo una inexacta aplicación del impuesto trasladado, pudiera verse incrementado el producto para el consumidor final.

A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto el de avalúo, sin embargo, el estudio del artículo 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que hace a los avalúos determina que Estos deben prac

36. DOMINGUEZ MOTA, Enrique. Ob. Cit. p. 12-1

ticarse por persona autorizada por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales servirán para los efectos del impuesto - al valor agregado durante seis meses, que se contarán a partir de la - fecha en que se efectúe, siempre que en dicho lapso no se lleven a ca- bo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que- se trate, pues de lo contrario dicha cotización deberá ser actualizada.

Además habrá que considerar lo que dispone el oficio circular - - 102-185 de 25 de febrero de 1980, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de marzo de 1980 donde se estipula quiénes son las- personas autorizadas para practicar los avalúos a que se refieren los- artículos, 12 y 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Indica que, "en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y con fundamento - en el artículo 5o. fracción XVII, del Reglamento interior de esta Se - cretaría de Hacienda y Crédito Público, se dan a conocer las personas- autorizadas para practicar los avalúos a que se refieren, los artícu - los 12 y 34 de la Ley de la materia:

1. Peritos valuadores de instituciones de crédito, debidamente re gistrados ante la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros; y

2. Corredores públicos, que cumplan con los requisitos que para - ellos establecen el Código de Comercio y el Reglamento de Corredores y Arancel respectivo.

En aquellos casos en que por las características especiales de -- los avalúos que deben practicarse conforme a los preceptos citados en- el primer párrafo del presente, sea necesario designar un perito valua

dor diferente a los antes mencionados, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la designación respectiva, previa solicitud del contribuyente".

El tercer párrafo del comentado artículo 12, que quedó a partir - del 1o., de enero de 1982, indicaba la forma de diferir el pago, de la siguiente manera; "en las enajenaciones en abonos se podrá diferir el pago del impuesto, en los términos y en la forma que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; tratándose de arrendamiento financiero, al impuesto que corresponda a la operación se le -- aplicará el por ciento que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta, - para determinar el monto original de la inversión y la diferencia será el impuesto que podrá diferirse en los términos que señale el Reglamento citado". Se advierte que la reforma hecha a este tercer párrafo, cu ya entrada en vigor fue descrita, quedará como sigue: "en las enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando el plazo - exceda de doce meses y se cubra mas de la mitad del precio hasta des - pués del sexto mes, se podrá diferir el impuesto en los términos y en - la forma que señale el Reglamento de esta Ley; en todo caso la trasla - ción se hará en la medida en que se difiere el impuesto, tratándose de arrendamiento financiero, el impuesto que corresponda a la operación, - se le aplicará el por ciento que señala la Ley del Impuesto sobre la - Renta, para determinar el monto original de la inversión y la diferen - cia será el impuesto que podrá diferirse, en los términos que señale - el Reglamento de esta Ley."

Tratándose de pagos anticipados que reciba el enajenante de bie - nes de capital, antes de enviar o de entregar materialmente el bien, - el impuesto se cubrirá en el momento en que se efectúe cada pago anti - cipado y sobre el monto del mismo; al enviarse o entregarse el bien se

pagará la diferencia de impuesto que resulte por el total de la operación".

Con respecto a los intereses, como forma de integrar la base gravable, cuando en una operación se pacten los mismos y se defina desde ese mismo momento su importe y vencimiento, el impuesto al valor agregado se causará en esa fecha, sobre el precio pactado incluyendo los intereses estipulados. Esto se debe a que la ley indica que los intereses normales deberán aumentarse al precio pactado y en las excepciones que contiene el segundo párrafo no se incluye el caso de los intereses indicados." (37)

Será en la factura o en el documento equivalente en donde se señale el precio efectivo de la venta realizada que deberá extender el enajenante, quien al trasladar el impuesto tiene la obligación de indicar el precio originario. En suma, la factura o el documento equivalente nos dirá la forma como se han pactado los intereses, en caso de que -- los haya, pudiendo ser moratorios, en el supuesto de que el adquirente se retrase en sus pagos los intereses deberán causar el impuesto al valor agregado correspondiente hasta el momento en que el adquirente haya incurrido en mora y pueda exigírsele legalmente el pago de los mismos.

Lo mismo sucede con las penas convencionales, pues dan lugar al pago del impuesto en el momento en que sean exigibles.

37. DOMINGUEZ MOTA, Enrique. Ob. Cit., p. 12-I.

Por lo que hace a los reembolsos de fletes, acarreos y seguros -- que se recuperen del adquirente, sin modificar sus cantidades, no podrán quedar afectos al pago del impuesto, puesto que el adquirente obtiene el crédito hasta el momento de trasladar el impuesto.

CAPITULO SEGUNDO

LA ENAJENACION, ACTIVIDAD GRAVADA POR EL IVA.

1. Transmisión de la propiedad. 2. Donativos no acreditables para las empresas que los otorguen. 3. Ventas con reserva de dominio. 4. Adjudicación de bienes. 5. Fideicomisos. 6. Faltantes de bienes en inventarios de empresas. 7. Aportación a una sociedad o asociación. 8. Arrendamiento Financiero. 9. Cesión de derechos sobre bienes afectos a fideicomiso. 10. Enajenación a través de títulos de crédito o cesión de derechos.

I. TRANSMISION DE LA PROPIEDAD.

Una vez hecho un breve análisis sobre los conceptos generales del impuesto al valor agregado, atendiendo a criterios básicos y esenciales, para su mejor comprensión y aplicación; en lo referente a sujetos, objeto, tasa, obligaciones en cuanto a la traslación del impuesto, etcétera; a continuación conviene destacar el concepto de enajenación, para comprender la transmisión de la propiedad, como actividad que grava el impuesto que se estudia.

Para llevar a cabo la transmisión de la propiedad de bienes, es menester ubicarnos en el Derecho Privado, que viene a fungir como materia supletoria del propio Derecho Fiscal. Aquél analiza perfectamente los medios en virtud de los cuales puede efectuarse la transmisión de la propiedad, estableciendo los momentos en que se perfeccionan cada una de las formas de enajenar.

Lo anterior viene a tener relevancia jurídica, en materia de impuesto al valor agregado, habida cuenta de que se considera que es valioso saber cuándo se considera efectuada la enajenación, en consonancia con las formas que a continuación se señalarán, para poder atender al perfeccionamiento de la enajenación y cuándo se está obligado a pagar el tributo.

"Por ejemplo, el contrato de compra venta que es la forma mas - - usual y común de transmitir la propiedad, tomando en cuenta su impor - tancia jurídico-económica, es indiscutible que es el contrato que tie - ne mayor uso y representaciones dentro de los de su clase, en primer - lugar porque se trata de un contrato tipo de los llamados "traslativos de propiedad", y además porque constituye la principal forma moderna - de adquisición de riqueza, es decir, tanto su función jurídica como -- económica debe merecer un estudio especial". (38)

Atendiendo a esta perspectiva ideológica, que describe la impor - tancia de dicha forma, hay quienes indican que desde el punto de vista económico "sirve como medio de apropiación y disfrute de una riqueza - ya creada, y en cuanto a su situación jurídica, es el medio primordial de adquisición de dominio, pues constituye el prototipo de los contra - tos traslativos de dominio e impone sus normas a los contratos que tie - nen esta finalidad, aunque con modalidades de mayor o menor importan - cia, sirve de régimen a los contratos de permuta, donación, mutuo, da - ción en pago, etc., " (39)

"Por tal motivo y en virtud de lo antes dicho, no cabe la menor - duda de que el contrato, en la época actual, en relación con la vida - de los negocios, representa el instrumento o el medio mas práctico pa - ra alcanzar las finalidades más variadas que implican composición de - intereses inicialmente opuestos o al menos no coincidentes.

38. ROJINA VILLEGAS, Rafael. "Compendio de Derecho Civil". t. LX. IX -- Edición. Editorial Porrúa. México 1969. p. 44.

39. AGUILAR CARVAJAL, Leopoldo. "Contratos Civiles". Ed. Hagatam. Mé - xico 1964. p. 63.

Es indudable de que el contrato produce un incremento de utilidad, de la que hace partícipes a la sociedad y a los contratantes" (40)

Es evidente que la compraventa es el medio mas característico y usual de transmitir la propiedad; por lo tanto, es necesario comprender su naturaleza intrínseca y, además, saber cómo se estructura, tanto económica como jurídicamente.

Nuestro Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación federal en toda la República, la define en el artículo 2248 de la siguiente manera:

"Habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a -- transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro, a su -- vez, se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero". Tam -- bién el mencionado Ordenamiento Legal señala en el numeral 2249, que -- la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han conve -- nido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entrega -- da ni el segundo satisfecho.

De igual manera el artículo 2014 del referido Cuerpo Normativo in dica que, "en las enajenaciones de cosas ciertas y determinadas, la -- traslación de la propiedad se verifica entre los contratantes por mero efecto del contrato, sin dependencia de tradición, ya sea natural, ya sea simbólica debiendo tenerse en cuentas las disposiciones relativas -- al Registro Público".

40. VALENCIA ZEA, Arturo. "Derecho Civil" Ed. Temis t. IV Bogotá. 1961. p. 23.

El artículo 2248 otorga un efecto obligatorio a cada uno de los contratantes, pues se le contriñe la obligación a cada uno, de transferir la propiedad por una parte y por la otra de pagar una suma de dinero por la otra. El artículo 2014 dá efecto traslativo del bien en el momento en que se perfecciona el contrato.

El Código Civil, como hemos visto, indica que la compraventa se perfecciona por el consentimiento entre las partes sobre la cosa y el precio y desde ese momento obliga a los contratantes, aunque la cosa no haya sido entregada ni el precio satisfecho.

Conforme a lo anterior, podría pensarse que se estará obligado al pago del impuesto al valor agregado en el momento en que se transmite la propiedad de los bienes, o sea, cuando se perfecciona el contrato; pero la Ley de la Materia mantiene un dispositivo que señala el momento de causación del impuesto respecto de la actividad de enajenar, - siendo tal el artículo II.

Por ejemplo, el envío del bien al adquirente es el momento, de acuerdo con el precedente artículo, en que se considera efectuada la enajenación; de igual forma cuando se paga total o parcialmente el precio; y por último la ley indica que habrá enajenación cuando se haya expedido el documento que ampare la enajenación.

Entre los contratos traslativos de dominio se encuentra el contrato de permuta, que se puede decir es el antecedente histórico de la compraventa, en la que los bienes eran el común denominador de los valores de cambio.

"La desvalorización de la moneda en épocas críticas provocó un temor fundado para cambiar las cosas por dinero, originando a su vez la-

necesidad de cambiar cosa por cosa.

También la permuta ha sido un instrumento indispensable para ciertos países como ocurrió en Alemania, que por su sistema económico y su necesidad de obtener productos agrícolas y tener superproducción de -- maquinaria, se vió precisada a cambiar máquinas por productos agrícolas" (41)

Atendiendo al carácter jurídico de la permuta, tenemos como notaprimordial el que sea un contrato traslativo de propiedad y es por -- ello que es relevante para entender el efecto de la enajenación en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La transmisión de propiedad se verifica entre los contratantes -- por mero efecto del contrato y sobre todo por el acuerdo de voluntades de los permutantes respecto de la cosa objeto de ese contrato, aunque ninguno de ambos haya sido entregado; de aquí que se utilicen las mismas reglas generales que en materia de compraventa, pues ésta es la -- institución jurídica que complementa a los demás contratos de los de -- su clase. En la permuta la transmisión de dominio no opera en tanto -- las cosas no se hayan hecho ciertas y determinadas, con conocimiento -- de cada permutante.

En cuanto a su definición el Código Civil para el Distrito Federal y de aplicación federal en toda la República, en el artículo 2327 afirma lo siguiente: "la permuta es un contrato por el cual cada uno -- de los contratantes se obliga a dar una cosa por otra".

41. ROJINA VILLEGAS, Rafael. Ob. Cit., p. 167.

En consecuencia, el objeto del contrato de permuta es un "dare", - esto es, la transmisión recíproca de la propiedad de las dos cosas que se permutan entre sí, y que sin embargo dicha transmisión de propiedad no necesariamente debe ser contemporánea a la celebración del contrato, sino que las partes pueden diferir para un momento posterior ese efecto real". (41)

Por otro lado en cuanto a el contrato de mutuo que, es un contrato singular, mediante el cual también se transmite el dominio de una cosa.

Al estudiar cada figura en particular, vemos cómo la legislación común conceptúa al mutuo, contemplado en el artículo 2384 del referido ordenamiento civil, el cual prevé:

"El mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a - - transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad".

Teniendo en cuenta la preindicada definición, resulta de ella que el mutuo tiene como peculiaridad básica el hecho de transmitir la propiedad. Por consecuencia al incidir a las normas generales de la compraventa, resulta que para la transferencia de la propiedad, también aquí es necesario que la cosa, al momento de la transmisión, se haga cierta y determinada, y además, la traslación opera entre los contratantes por mero efecto del contrato, sin dependencia de tradición ya sea natural o simbólica, bastará con que los contratantes se pongan de acuerdo sobre la cosa y el precio.

41. SANCHEZ MEDAL, Ramón. "De los Contratos Civiles" 2a. Edición. Editorial Porrúa. México 1973. p. 145.

La peculiaridad que diferencia al contrato de mutuo con respecto a los demás, es que en él se puede estatuir un interés. Dicha modalidad se verificará cuando se pacten dividendos por la operación, constituyéndose el mutuuario a devolver una cantidad de dinero por la utilización de la cosa dada en mutuo y teniendo la obligación, además, de restituir una suma de dinero por el interés pactado. Este interés puede consistir no necesariamente en dinero sino en géneros que reporten algún beneficio económico al mutuante, pues la legislación privada lo determina así en el artículo 2393, al indicar que, "es permitido estipular interés por el mutuo, ya consista en dinero ya géneros".

Cuando el mutuo tiene por objeto la enajenación de dinero, creemos que no podrá quedar afecto al pago del impuesto al valor agregado, pues por disposición expresa de la Ley, en cita (artículo 9o. fracción VI) la enajenación de moneda nacional y extranjera está liberada del pago del impuesto.

2. DONACIONES QUE SON OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La donación también es considerada como una forma de transmitir - la propiedad de bienes.

En vista de que la donación se define como: "un contrato por el - cual una persona llamada donante, transmite gratuitamente una parte o - la totalidad de sus bienes presentes (reservándose solo los bienes ne- cesarios para subsistir), a otra llamada donatario". (42)

Así pues, no debe atenderse a las reglas generales que norman a - la compraventa, porque el enajenante o donante debe transmitir el domi - nio de la cosa donada, según sean bienes ciertos o genéricos, de acuer - do con las disposiciones de la Ley.

La donación es un contrato traslativo de dominio y, por lo tanto, al ser un medio de enajenación causa impuesto al valor agregado; pero - cuando la donación es efectuada por empresas, como indica la propia -- ley, y sea deducible para efectos del impuesto sobre la renta causa el impuesto al valor agregado.

La ley del Impuesto sobre la Renta establece que la donación será deducible cuando concurren alguna de las hipótesis que determina el ar - tículo 24, que dispone expresamente:

"Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los -- siguientes requisitos:

42. ENNECERUSS, Ludwig. "Tratado de Derecho Civil" vol. II t. III Tra - ducción de José Tobeñas. Ed. Depalma Buenos Aires Argentina 1930.- p. 109.

I. Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial, salvo que se trate de donativos otorgados para -- obras o servicios públicos, a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfagan -- los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1981, añade un segundo párrafo a la fracción en comentario, adición que entró en vigor el 1o. de enero de 1982, indicando que:

"Tratándose de donativos otorgados a instituciones que proporcionan el servicio público de enseñanza, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios de acuerdo con la Ley Federal de Educación, y se trate de donaciones no onerosas o remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública".

Por tal motivo, la segunda parte de la fracción I del artículo 8o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se interpretarán en el sentido de que cuando el donativo sea deducible para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se estará obligado al pago del impuesto en cuestión y en el caso de que no fuera deducible para renta estará exento para el impuesto al valor agregado.

excepto en lo referente a las campañas promocionales que lleven a cabo las empresas, regalando mercancías o productos a sus clientes, en que no tendrán la obligación de pagar el impuesto al valor agregado porque el artículo 19 del Reglamento del citado impuesto lo permite de esa -- manera al decir:

"Las donaciones que efectúen las empresas con fines de promoción y publicidad, siempre que sean deducibles en los términos de la Ley -- del Impuesto sobre la Renta, no pagarán el impuesto a que se refiere -- la fracción I, del artículo 80. de la Ley".

"Por su parte, los productos otorgados con motivo de las campañas promocionales podrían no dar origen al pago adicional de impuesto al -- valor agregado en la medida en que:

- A. Representen una donación para efectos del impuesto sobre la -- renta, o
- B. Su valor forme parte del precio total de los bienes que se ena-- jenen" (43)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado da pie para que cuando haya donativos por parte de las personas físicas, no existe transmisión gra-- vada, ya que para ella sólo es relevante cuando son efectuados por em-- presas (personas morales) como requisito sine qua non.

Otra de las modalidades de la enajenación es la que se refiere al contrato de mutuo, el que no obstante ser una transmisión de propiedad de bienes, sin embargo no es susceptible de pago de impuesto al valor-- agregado, de acuerdo con la fracción VI del artículo 90. de la ley, la

43. DOMINGUEZ MOTA, Arturo. Ob. Cit., p. 8-2.

que declara que no se pagará el impuesto en la enajenación de moneda nacional y extranjera, así como las piezas de oro y plata que hubieran tenido tal carácter, y la de las piezas denominadas "onza troy".

Así pues, conforme al tratamiento que da la Ley de la Materia a la enajenación de la moneda nacional y extranjera, tratándose de una donación hecha en efectivo por una persona moral, cuando ello ocurra, no habrá necesidad de recurrir a la Ley del Impuesto sobre la Renta -- para saber si es deducible en sus efectos, pues es claro que está liberada de pago del gravamen en cita y solo tendría importancia el acudir a ella para determinar si esa actividad es causante del impuesto o simplemente está liberada de su pago.

En materia de donación al donatario no le será posible acreditar el impuesto al valor agregado que le hubiere trasladado el donante, en razón de que aquél es considerado como un consumidor final, no causante del impuesto de que se trata.

Tomando en cuenta esta perspectiva, resulta que al donatario se le está colocando como consumidor final, situación que a todas luces nos parece injusta.

3. VENTAS CON RESERVA DE DOMINIO.

La venta con reserva de dominio es una modalidad de la propia compraventa, la esencia de dicho rubro intuye la transmisión de la posesión, pero ésta se efectúa con características especiales, de acuerdo con la naturaleza que implica dicha venta. Su característica especial consiste en que la transferencia de la propiedad se lleva a cabo hasta la realización de una condición suspensiva que, generalmente, consiste en la realización de un acontecimiento futuro de verificación incierta y que, de acuerdo con lo que dispone la legislación privada, no es sino el pago total del precio que se efectúa posteriormente.

El papel que viene a jugar este tipo de venta dentro del campo comercial, es la de diferir la traslación de la propiedad que genéricamente sucede por razones económicas, dentro de un plazo que han convenido ambas partes, hasta en tanto su precio haya sido satisfecho.

De esta manera se le da oportunidad, tanto al enajenante como al adquirente; al primero, de vender su mercancía y de obtener así una utilidad futura; al segundo, de efectuar la compra sin haber pagado la totalidad de la mercancía, situación que favorece a la economía del país.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que la enajenación con reserva de dominio se configura a partir del momento de la celebración del contrato, "aún cuando la transferencia de la propiedad opere con posterioridad o no llegue a efectuarse". Este contenido legal apoya, sin duda alguna las ideas antes expuestas.

Las anteriores aseveraciones señalan objetivamente, dicha forma de enajenar los bienes, pues "es un valor puesto a disposición de las-

gentes, por la misma necesidad de multiplicar las ventas lo cual no -- puede realizarse sino mediante crédito, es decir, dando un plazo a los compradores para que periódicamente paguen el precio mediante cuotas - pequeñas". (44)

"La función económica de la venta con reserva de propiedad reside en facilitar la venta en favor de aquellas personas que (de ordinario - por escasez de medios) no están en situación de pagar "al contado". -- Tal tipo de venta permite atribuir, con la posesión inmediata de la -- cosa, también el inmediato goce de ella.

Mediante el goce de la cosa vendida, si es una cosa fructífera, - produce rédito de inmediato al comprador y lo pone en situación de pagar las cuotas del precio, de manera que, en cierto modo, la cosa se - paga, aunque sea lentamente, por sí misma, o sea, con el producto de - su utilización". (45)

Además de los efectos antes señalados, otra de las ventajas ex -- traordinarias que tiene este tipo de venta, a crédito, es que el enaje -- nante, al reservarse la propiedad hasta en tanto no haya sido liquida -- do el precio total convenido, contiene una cierta garantía a su favor, para el caso de que el adquirente quisiese a su vez venderla a una per -- sona de buena fe, lo cual difícilmente podría lograrse.

Estas ideas han sido tomadas con beneplácito en la aplicación de -- las particularidades de la venta con reserva de dominio como concepto -

44. VALENCIA ZEA, Arturo. Ob. Cit., p. 25

45. MESSINEO, Francesco. "Manual de Derecho Civil y Comercial". traducción de Santiago Sentis Melendo Ediciones Jurídicas-Europa-América, Buenos Aires Argentina 1955. p. 83.

de enajenación, para efecto del impuesto al valor agregado, siendo esta la mas común de todas las modalidades que la ley reglamenta.

Se hace hincapié para determinar de qué una de las formas de enajenación es la venta con reserva de dominio, y dicha reserva de dominio se configura desde que se celebra el contrato, lo que hace suponer que la obligación de pagar el impuesto correspondiente es "desde que se celebra el contrato", lo que es falso, no obstante que se agregue "aún cuando la transferencia de la propiedad no llegue a efectuarse". En realidad es que conforme al artículo II de la Ley de mérito, la enajenación se efectúa cuando se envíe el bien al adquirente, cuando se pague total o parcialmente el precio o cuando se expida el documento (factura) que ampare la citada operación. En el supuesto de que se cancele la enajenación se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado, siempre que se reúnan los requisitos que determina el artículo 7o. de esta ley. Lo anterior hace suponer que el impuesto ya fue cubierto, desde luego, sin haberse transmitido la propiedad, pero que, por causas de una condición suspensiva, consistente en un acontecimiento futuro de realización incierta, que no hicieron posible la transferencia de la propiedad (como generalmente puede suceder que cuotas precedentes no se paguen, etc.) dará lugar al derecho de devolución del impuesto ya cubierto.

Los particulares en aras del principio de la autonomía de la voluntad, pueden limitar ese evento, tanto a una condición suspensiva como a cualquiera otra, que aunque no la reglamentase la ley, podría deducirla por analogía, aplicando las reglas generales y particulares de esta propia modalidad.

Por consiguiente, debe tenerse bien delimitado el hecho de que la propiedad no se transferirá hasta que no se cubra el último pago, lo que es necesario se consigne en una cláusula que forme parte del contrato respectivo.

Robustece nuestro pensamiento lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, objeto de nuestro estudio, habida cuenta de lo que dispone su numeral II, el cual en su encabezado distingue las siguientes notas:

"Se considera que se efectúa la enajenación de bienes en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

...II. Se pague total o parcialmente el precio, salvo los casos en que la ley lo señale".

La disposición legislativa perfectamente delimita el hecho imponible, identificando uno de los momentos claves para el establecimiento de la obligación tributaria, la cual consiste en el primer pago parcial del precio total.

Pero ese hecho imponible sólo surtirá efectos por lo que se refiere a ese pago parcial, mas no a la enajenación pues basta relacionar este precepto con el 12 de la Ley en cita, para verificar que así es.

Esta situación es de gran importancia para el particular que ya pagó parte de los impuestos (como sucede en la práctica al prorratear, tanto el valor real del bien como el impuesto al valor agregado) y que al cancelarse la operación no se transfiere la propiedad, teniendo el Fisco la obligación de devolver los impuestos previamente pagados.

Desde mi punto de vista la redacción de la Ley genera problemas serios en cuanto a la administración del impuesto por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por una parte, de acuerdo con la simple celebración del contrato con reserva de dominio no se está obligando al contribuyente al pago -

del impuesto respectivo, dado que sólo se causaría cuando se hiciese un pago parcial y sería su monto la base gravable para determinar el impuesto a pagar; pero si por cualquier causa la operación comercial se cancela, la misma Ley dispone que si no se transfiere la propiedad existe derecho a la devolución del impuesto pagado; por consiguiente, no es que el fisco se anticipe el cobro del impuesto total causado por la enajenación, sino que sólo se causa el impuesto por lo que se refiere al pago parcial realizado.

4. ADJUDICACION DE BIENES.

En cuanto a la adjudicación de bienes como forma de enajenación - al igual que las anteriores figuras anotadas y que forman parte de este ensayo, goza de las características de transmitir el dominio de los bienes, ya que la enajenación también aquí se verifica.

Basta con que el legislador se refiera a la enajenación como lo - define la fracción I del artículo 80. de la Ley en estudio (y en el -- artículo 14 del nuevo Código Fiscal de la Federación, cuya entrada en vigor se puntualizó) esto es, que se efectúe simplemente al transmitir la propiedad de bienes, generalizando así cualquier supuesto para - llevarla a efecto y no tratar en forma repetitiva cada una de las espe - cies de las que se puede presentar.

La naturaleza jurídica de la "adjudicación" está concebida, es -- estructurada y tipificada por diversos tratadistas conocedores de la ma - teria. Así por ejemplo, Chioventa haciendo uso de dotes de singular ju - rista asevera que, "es el Estado quien expropia la facultad de disposi - ción que corresponde al ejecutado como propietario de la cosa, por lo - que en la venta forzada hay una sustitución de la actividad privada -- por el órgano público". (46)

Se utiliza el esquema de la representación legal, para explicar - los casos de integración de la capacidad procesal, de esta manera ad - vierte que "hay representación legal, cuando la ley concede a una per -

46. CHIOVENTA. Sulla natura giuridica della espropriazione forzata, en - Saggi di diritto processuale civile. t. 2 p.p. 549. "Instituciones" - t, I p. 316 Traducción de E. Gómez Orbaneja Madrid 1948.

sona el derecho de actuar en interés de otra aún contra la voluntad - de este" (47)

Esta es la forma como la autoridad a través de un remate de bienes, ejerce una venta, la cual está afecta al impuesto al valor agregado. Algunos autores indican que "el órgano público vende en representación del acreedor, ejerciendo un derecho de éste derivado del principio de que los bienes del deudor son la prenda común de sus acreedores" (48)

"Se observa que de ese principio no nace para el acreedor el derecho de vender, sino de hacer vender los bienes afectados, lo cual no es lo mismo como lo demuestra la circunstancia de que aún en los casos de afectación convencional, como la hipoteca y la prenda, no tiene la disposición de los bienes del deudor y debe ocurrir a la intervención del tribunal de ejecución". (49)

Se puede decir que "el Estado vende para hacer efectiva la realización del derecho, ejerciendo una función propia que la ley confiere. No es representante del acreedor ni del deudor, y en la base de la venta coactiva hay un interés público que se actúa por medio de la realización de un interés privado". (50)

47. CARNELUTTI. "Lezioni". t. 6 No. 673; Sistema No. 12 y 138.

48. COLIN Y CAPITANT, t. 2 p. 462. Cit. por Hugo Alsina en su "Tratado Teórico y Práctico de Derecho Procesal Civil". Buenos Aires Argentina. 2a. Edición. Ed. Ediar S.A. 1962.

49. ALSINA, Hugo. Ob. Cit., Id., p. 71.

50. PUGLIATTI. "Esecuzione Forzata" Milán 1935 p. 172. Ob. Cit. Id. p. 73.

"En otro orden de ideas es importante comentar que desde el punto de vista jurídico, la acepción lato sensu, del término "adjudicación" comprende el acto por el cual se asigna, atribuye o imputa la propiedad de un bien (mueble o inmueble) a un sujeto determinado. Habitual y frecuentemente se trata de un acto de carácter judicial como consecuencia de la sustanciación de un procedimiento vía subasta o participación hereditaria. Esta última claramente excluida por la fracción I -- del artículo que nos ocupa (8o., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)" (51)

Para continuar con la explicación aludida, es necesario que entendamos lo que se considera por remate o adjudicación, para estar en posibilidad de precisar en que consiste esta forma particular de transmitir la propiedad igualmente explicaremos el momento a partir del cual se establece la obligación de hacer el pago correspondiente del impuesto al valor agregado.

Creemos que por remate debe entenderse la adjudicación que se hace de los bienes que se venden en almoneda o subasta al comprador de mejor puja y condición.

Del anterior enunciado inferimos que remate y adjudicación son si nónimos, significando el motivo de la almoneda y subasta como consecuencia de la venta forzada realizada por el órgano jurisdiccional.

De acuerdo con el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, se tiene que la traslación de la propiedad, desde el punto de vista de la legislación común, operará a partir del momento en que es aprobado el remate o adjudicación respectiva, pues el artículo 588 del citado Código indica:

51. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio.- Ob. Cit., p. 213.

"Aprobado el remate, al mandar el juez el otorgamiento de la escritura de adjudicación y la entrega de los bienes, se prevendrá al comprador que consigne, ya sea ante el propio juez o ante el notario-- que va a autorizar la escritura respectiva, el precio del remate".

Por tanto, "el fincamiento queda sujeto a la aprobación posterior del juez cuya resolución da eficacia jurídica al remate" (52)

La aprobación del remate es un acto jurisdiccional que, partiendo del examen de todo el proceso seguido hasta el fincamiento, confirma la legalidad de este, y consecuentemente la adjudicación de la propiedad de los bienes realizada.

Aprobado el remate, el postor o el acreedor quedan dueños de la cosa, pues como decía Havía Bolaños, "lo que se remate en almoneda se tiene por eficaz e indisoluble contrato, que no se puede separar de él por arrepentimiento" (53)

Desde el punto de vista estrictamente teórico, creemos que la venta se verifica en el momento en que se finca el remate, pues es entonces cuando se unen dos voluntades: la del solicitador y la del Estado-Juez. "Por tanto, el laudo aprobatorio del remate es esencialmente declarativo, pues ese auto no puede revocar esa declaración de adjudicación, cuando se han satisfecho todos los requisitos legales que para la subasta señala el legislador" (54)

52. BECERRA BAUTISTA, José "El Proceso Civil en México". Ed. Porrúa. - 5a. Edición México 1975 p. 364.

53. BECERRA BAUTISTA, José. Ob. Cit. id., p. 364.

54. ANALES DE JURISPRUDENCIA. Enero, Febrero y Marzo de 1966. México.- 1. p. 12.

Por consiguiente, es necesario considerar que la adjudicación o remate no se rige por los principios generales, de la compraventa, habida cuenta de la existencia de preceptos especiales que la norman y delimitan, tal como se indica en el artículo 564 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, al afirmar que "toda venta que conforme a la ley deba de hacerse en subasta o almoneda se sujetará a las disposiciones contenidas en este capítulo salvo los casos en que la ley disponga expresamente lo contrario".

Lo dicho anteriormente es de suma importancia por que una interpretación racional y lógica de dicho precepto conduce a considerar, en primer lugar, "que la compraventa forzosa se rige por conceptos diversos a los de la compraventa, y en segundo lugar, el hecho de que una persona haya tenido un juicio, por resolución del juez natural, el carácter adjudicatario de un bien, no es bastante para considerarlo como propietario del mismo con todas las prerrogativas y derechos que la ley le concede, toda vez que si compaginamos el precepto que primera vez fue citado (el 564) con lo estatuido por el artículo 588, también citado, se desprende ostenciblemente que el bien pasa a ser propiedad plena del adjudicatario cuando éste ha hecho el pago total del mismo".
(55)

En consecuencia, consideramos lo siguiente: El término "adjudicación" es un vocablo repetitivo de la propia transmisión de la propiedad, que está considerada por la fracción I del artículo 80., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que dicha transmisión opera en forma genérica e incluye todas las formas usuales con las que se lleve a cabo esta.

55. ANALES DE JURISPRUDENCIA. Enero, Febrero y Marzo. México 1966.

A partir del momento en que está aprobado el remate, opera legalmente la transmisión de la propiedad, al haber satisfecho previamente los requisitos legales para llegar a tal acto.

De acuerdo con la jurisprudencia, es necesario que el mejor postor cubra el importe total del bien, pues de lo contrario la traslación de la propiedad no operará.

Relacionado el párrafo anterior, se tiene que para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, habrá enajenación cuando se pague el precio del bien, a partir de ese momento nacerá la obligación hacia el causante de liquidar y hacer determinable el impuesto al valor agregado correspondiente; se debe advertir que la propia ley, asegura que la adjudicación de la propiedad de un bien puede producirse a consecuencia de una subasta efectuada, no tan sólo por una autoridad judicial como se dijo sino también por una administrativa.

5. FIDEICOMISOS.

El término a pesar de ser de mucha trascendencia desde el punto de vista económico-jurídico redundante en ser tautológico y peca de ser repetitivo, habida cuenta de lo que dispone la fracción I del artículo 80., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (y I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación que entrará en vigor el 1o. de abril de 1983), el cual adecúa el objeto de nuestro estudio al decir que la enajenación será toda forma de transmisión de propiedad de bienes.

Por consiguiente no se encuentra objeto que de modo especial se regule al fideicomiso como forma de enajenación de bienes, sino únicamente debió hacer referencia a "toda transmisión de propiedad de bienes", como lo hace en la fracción I cubriendo así toda forma de enajenación de bienes.

No obstante la anterior observación, dado que la enajenación a través de fideicomiso esté prevista expresamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en un futuro cercano en el Código Fiscal de la Federación, será oportuno incursionar en el estudio del fideicomiso tomando en cuenta su importancia, concepto, naturaleza, elementos personales y sobre todo indicar los momentos en que se considera efectuada la transmisión de la propiedad, de acuerdo con los citados ordenamientos jurídicos.

Una de las ventajas que proporciona el fideicomiso es la de hacer la transmisión de la propiedad a nombre de otra persona y además evita la comisión del fraude en nuestro país, por el hecho de que sólo puede constituirse en fiduciario una institución de crédito. También es importante anotar que los bienes que lo componen forman un patrimonio --

autónomo, mientras dure el fideicomiso, "pero también distinto de los patrimonios propios de los del fiduciario y de los del fideicomisario. Es un patrimonio sin dueño inmediato, pero sí con un titular, el fiduciario, que debe dar a tales bienes el destino de los propios fines -- que el mismo fideicomiso implica" (56)

En cuanto a su concepto, se han seguido varios criterios, entre ellos el que afirma que "se entiende por fideicomiso el acto mercantil, mediante el cual, una persona física o moral, destina ciertos bienes a la realización de un fin lícito determinado, encomendado éste a una -- institución fiduciaria" (57)

Concepto que es idéntico al que la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito determina en su artículo 346, al expresar que, "en virtud del fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando la realización de ese fin a una -- institución fiduciaria".

Podemos definir al fideicomiso de acuerdo con los siguientes principios:

"El fideicomiso es un acto jurídico por medio del cual el fideicomitente constituye un patrimonio con bienes y derechos, cuya titularidad se atribuye a una institución fiduciaria, expresamente autorizada, para la realización de un fin lícito determinado" (58)

56. GOMEZ LARA, Cipriano. "Aspectos Teóricos y Prácticos de los Fideicomisos", Cit. por la Revista de la F, de D. t. XXII p. 174.

57. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. # 2 Folleto de Enajenación de Bienes. México 1979. p. 7.

58. SERRA ROJAS, Andrés. "Derecho Administrativo" T. I Ed. Porrúa. México 1976 p. 644.

Al parecer esta última definición, aunque en esencia es igual a las anteriores, tiene la particularidad de introducir un elemento nuevo, es decir, que por medio del fideicomiso se pueden constituir derechos a favor del fiduciario para que éste los administre y los aplique a un fin que el fideicomitente haya convenido.

Cada una de las definiciones requiere la intervención de una institución fiduciaria como requisito sine qua non, para la constitución del fideicomiso, ya que de lo contrario éste no podrá existir, pues es la encargada de llevar a cabo el objetivo de la figura en comentario.

ELEMENTOS PERSONALES EN EL FIDEICOMISO

Siguiendo con el análisis del Fideicomiso, a continuación determinaremos cuáles son las partes que intervienen en su realización, encontrando las siguientes:

A. EL FIDEICOMITENTE. Es la persona que en forma general constituye el fideicomiso; es la encargada de transmitir al fiduciario la titularidad de los bienes afectos a estos y a los fines propios del fideicomiso.

Por su parte el artículo 349 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, indica, al respecto:

"Sólo pueden ser fideicomitentes las personas físicas o jurídicas que tengan la capacidad necesaria para hacer la afectación de bienes - que el fideicomiso implica, y las autoridades judiciales o administrativas competentes cuando se trata de bienes cuya guarda, conservación, administración, liquidación, reparto o enajenación corresponda a dichas autoridades o a las personas que estas designen".

B. EL FIDUCIARIO. Necesariamente se deposita en una institución de crédito, que generalmente resulta ser un Banco, de naturaleza pública, debidamente autorizado como tal. Es el sujeto encargado de recibir los bienes dados en fideicomiso, para llevar a efecto su cometido, - otorgándosele una titularidad para que administre de una manera cabal, objetiva, lícita la voluntad del fideicomitente.

A este respecto, el artículo 350 de la referida Ley en estudio indica:

"Sólo pueden ser fiduciarias las instituciones expresamente autorizadas para ello conforme a la Ley General de Instituciones de Crédito.

En caso de que al constituirse el fideicomiso no se designen nominalmente la institución fiduciaria, se tendrá por designada la que elija el fideicomisario o en su defecto el juez de primera instancia del lugar en que estuvieren ubicados los bienes, de entre las instituciones expresamente autorizadas conforme a la Ley.

El fideicomitente podrá designar varias instituciones fiduciarias para que, conjunta o sucesivamente, desempeñen el fideicomiso, estableciendo el orden y las condiciones en que hayan de sustituirse. Salvo lo dispuesto por el acto constitutivo del fideicomiso, cuando la institución fiduciaria no acepte o por renuncia o remoción cese en el desempeño de su cargo, deberá nombrarse otra para que la sustituya. Si no fuera posible esta situación, cesaría el fideicomiso".

C. FIDEICOMISARIO. Será aquella persona que se encuentre beneficiada con la propia constitución del fideicomiso. O bien como dispone la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "es la persona física o -

moral que recibe el beneficio derivado del fideicomiso".

El artículo 348 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, dispone:

"Pueden ser fideicomisarios las personas físicas o jurídicas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica.

El fideicomitente puede designar varios fideicomisarios para que reciban simultánea o sucesivamente, el provecho del fideicomiso, salvo el caso de la fracción II del artículo 359 cuando sean dos o más los fideicomisarios y deba consultarse su voluntad, en cuanto no esté previsto en la constitución del fideicomiso, las decisiones se tomarán a mayoría de votos computados por representaciones y no por personas. En caso de empate, decidirá el juez de primera instancia del lugar del domicilio del fiduciario.

Es nulo el fideicomiso que se constituya a favor del fiduciario".

NATURALEZA JURIDICA DEL FIDEICOMISO

Creemos que el fiduciario es dueño absoluto del patrimonio pero - dueño fiduciario, lo que quiere decir que su propiedad se da en función al fin que va a realizar. La propiedad del fiduciario es temporal, circunstancia que se debe al hecho de que es ejercitada en provecho de otro.

Se puede manifestar que, "decir con respecto al fiduciario que ad quiere una propiedad relativa o formal es una imposibilidad jurídica-

una falta de sentido; no hay una propiedad interna, no es admisible; - el fiduciario es propietario y, por lo tanto, lo es frente a todos sin excepciones; la suya no puede ser una propiedad especial por que esta no existe; por lo tanto es inexacto hablar de propiedad fiduciaria". - (59)

Formuladas las ideas precedentes, se puede comprender que efectivamente opera la transmisión de la propiedad al fiduciario, el cual -- tiene la titularidad de los bienes que van a estar afectos a un fin lícito determinado. Inclusive, la propia Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito hace referencia a ello al indicar en la definición de fideicomiso que es el fideicomitente quien destina ciertos bienes -- para su constitución.

Ese destino es el que comprende la transmisión de la propiedad de los bienes en el momento en que hay acuerdo de voluntades para ese -- efecto; además será el Código Fiscal de la Federación y en realidad la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado la que establece cinco presupuestos claves para identificar y definir la enajenación.

La fracción III del artículo 15 del actual Código Fiscal de la Federación, señala los casos en que existe enajenación a través del fi -- deicomiso y son los siguientes:

A.- En el acto de la constitución del fideicomiso si se designa -- fideicomisario diverso del fideicomitente y siempre que éste no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

59. BARRERA GRAF, Jorge. "Estudios de Derecho Mercantil". Editorial -- Porrúa 1950. p. 30.

B.- En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si al constituirse el fideicomiso se hubiera establecido tal derecho.

C.- En el acto de designar fideicomisario, si este no se designó al constituirse el fideicomiso, siempre que dicha designación no recaiga en el propio fideicomitente.

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

E.- En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos, si entre estos se incluye que los bienes se transmitan a su favor".

Por otra parte, el nuevo Código Fiscal de la Federación en su artículo 14 fracciones V y VI se refieren a las enajenaciones de bienes a través del fideicomiso disponiendo que se entiende por enajenación de bienes:

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

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

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

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

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

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

Tratándose de bienes muebles, será necesario determinar casuísticamente el régimen fiscal aplicable a las diferentes operaciones que se efectúan con los mismos a través de fideicomisos. La enajenación de bienes inmuebles causará impuesto al valor agregado". (60)

60. GONZALEZ ALCANTARA, César. "Análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento". Editorial. CEFGA. México 1979. p.60.

6. FALTANTES DE BIENES EN INVENTARIOS DE EMPRESAS.

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se entiende por enajenación:

"Fracción V.- El faltante de bienes en los inventarios de las empresas".

Esta fracción establece, con el objeto de evitar ocultamientos, - simulaciones o evasiones, un concepto específico de enajenación, tomando en cuenta a aquellos causantes que manejen irregularmente sus existencias, ocultando compras y ventas.

Con esta disposición contenida en el artículo 80., de la referida Ley, en su fracción V, y a partir del 1o., de abril de 1983 en su primer párrafo amplía el concepto de lo que debe entenderse por enajenación, considero, que no son simples causantes sino que la ley indica claramente que deben ser de las "empresas", es decir, que para que esa situación esté afecta al pago del impuesto al valor agregado es necesario que el faltante que exista sea el relativo a una empresa, la que -- de acuerdo con las disposiciones que vierte el Reglamento de la Ley -- del Impuesto al Valor Agregado, será la persona física o moral que realice actividades comerciales, industriales, agrícolas o de pesca, en términos de lo que dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el Capítulo Primero de este ensayo se analizó.

Es interesante aclarar que en el propio texto del citado artículo 80. se dispone que tal situación sólo da lugar a estimar que se trata de una presunción de que se configuró la enajenación, la que admite -- prueba en contrario.

Se puede manifestar a este respecto, que, "si el faltante representó una partida deducible, es por que en realidad se trata de un faltante originado como consecuencia de la actividad normal de la empresa, no pudiendo, por lo tanto, existir enajenación alguna de dichos bienes.

Para probar lo anterior debería ser suficiente la documentación - que lleva la empresa como consecuencia de su operación normal, como serían los vales de salida, las actas de destrucción de las mercancías - llevadas a cabo cumpliendo los requisitos que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, los reportes de destrucción que determinen la merma proveniente del proceso respectivo de producción, etc., ". (61)

Por otro lado atendiendo a las mermas, desperdicios, etc., que -- pueden integrar faltantes en los inventarios de las empresas a que se refiere el artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se dispone:

No se pagará el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas a que se refiere la fracción V del artículo 80. de la Ley, cuando sean deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o fuerza mayor".

Al relacionar estas mismas ideas, vemos que el artículo 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el valor de las actividades por las que se deben pagar impuesto al valor -- agregado, en los casos a que se refieren las fracciones I a IV del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta....".

61. DOMINGUEZ MOTA, Enrique. Ob. Cit., p. 8-4.

Pero el nuevo artículo 39 afirma lo siguiente:

" Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto o en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto, que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades -- acreditables que se comprueben".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede hacer una estimación de ingresos a causantes que hayan incurrido en ciertas irregularidades fiscales. La Ley indica, que pueden consistir en omisiones en la presentación de declaraciones o bien, oponerse a revisiones que lleven a efecto autoridades fiscales o que carezcan de contabilidad o documentación; o que ésta exista o que adolezca de ciertos vicios; estos pueden consistir en la omisión de las compras y sobre todo, de las ventas de los inventarios de las empresas o que se registren las existencias, indicando un precio distinto de los de costo, cuando el monto exceda del 3% del importe total de los ingresos declarados.

Segunda Parte
CAPITULO TERCERO

CUADRO COMPARATIVO DE CAUSANTES E INGRESOS Y OPERACIONES EXENTAS PARA FINES DEL ISIM Y DEL IVA.

Antes de iniciar el estudio respectivo es oportuno hacer un breve análisis sobre la naturaleza jurídica de la "exención", apoyándose en postulados teóricos que conducen a una distinción integral, pudiendo así, delimitar su aplicación.

Rafael de Pina afirma que "la exención es el privilegio que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación". (63)

Sin embargo, el artículo 13 referente a la Ley de Monopolios indica que por exención de impuestos ha de entenderse la relevación total o parcial a persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o condonación en forma privativa de los impuestos ya causados.

Luigi Einaudi, al referirse a la exención, se expresa de la siguiente manera: "consiguientemente debemos excluir a priori los consumos que constituyen una necesidad absoluta para la existencia del contribuyente, para no crear otras tantas capitaciones. Hay que gravar -- los consumos no necesarios, los que correspondan a artículos de utilidad o de lujo, todo aquello que esté en las categorías medias y superiores de la escala de los consumos. Sin embargo, en tal caso, el impuesto puede no ser justo". (64)

63. DE PINA, Rafael. "Diccionario de Derecho". Ed. Porrúa. México. - - Quinta Edición. p.p. 212.

64. LUIGI EINAUDI. "Principios de Hacienda Pública" p.p. 225.

CUADRO COMPARATIVO DE OPERACIONES EXENTAS PARA FINES DEL ISIM Y DEL IVA.

<u>C O N C E P T O</u>	<u>ISIM</u>		<u>IVA</u>		<u>O B S E R V A C I O N</u>
	<u>EXENTO</u>	<u>GRAVADO</u>	<u>EXENTO</u>	<u>GRAVADO</u>	
<u>ENAJENACION</u>					
AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA	X			X	
ANIMALES Y VEGETA- LES NO INDUSTRIA-- LIZADOS	X			X	EN ISIM SE GRAVAN LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE GANADO CABALLAR, TO-- ROS DE LIDIA, FLORES CUL TIVADAS, ETC.
AZUCAR, MOSCABADO, PILONCILLO Y SAL	X			X	
BIENES MUEBLES USA DOS (NO MERCANTIL)....		NO CAUSABA	X		NO FUERON OBJETO DEL -- ISIM. EN IVA ESTA GRAVA DA LA ENAJENACION EFEC- TUADA POR EMPRESAS.
BILLETES PARA JUE- GOS, LOTERIAS O - SORTEOS Y LOS PRE- MIOS CORRESPONDIE- NTE.....	X		X		EN ISIM ESTABA EXENTA SI SE CUBRIA EL IMPUESTO -- ESPECIAL.
CARNE EN ESTADO NA- TURAL	X			X	PARA ISIM DEBE SER DESTI- NADA PARA ALIMENTACION -- HUMANA.
CONSTRUCCIONES	X		X		EN ISIM SOLO CUANDO SE - AJUSTABA AL ART. 18 FRAC CION XVIII. EN IVA ESTA- EXENTA SOLO CUANDO ESTA- ADHERIDA AL SUELO Y ESTA DESTINADA O UTILIZADA PA- RA CASA HABITACION.

ISIM		IVA		OBSERVACIONES
CONCEPTO	EXENTO GRAVADO	EXENTO GRAVADO		
<u>ENAJENACION</u>				
CONSTRUCCIONES DESTINADAS PARA CASA-HABITACION	X	X		EXCEPCION PARA IVA A - HOTELES. EN ISIM SOLO CUANDO SE CONTRATABA - CON INFONAVIT.
DERECHOS DE AUTOR..NO CAUSABA		X		NO SON OBJETO DEL ISIM.
DONACION.....NO CAUSABA		X		EXCEPCION PARA EL IVA - A DONATIVOS HECHOS POR EMPRESAS QUE NO SEAN DE DUCIBLES PARA EFECTOS DE RENTA.
HERENCIA	NO CAUSABA		NO CAUSA	
HIELO	X		X	
EFFECTUADA POR INSTITUCIONES DE CREDITO	X		X	
IXTLE	X		X	
LECHE NATURAL Y -- HUEVO	X		X	
LIBROS, PERIODICOS Y REVISTAS.....	X		X	
MAQUINARIA Y EQUIPO UNICAMENTE SUCEPTIBLE DE SER UTILIZADO EN LA AGRICULTURA O GANADERIA Y FERTILIZANTES	X		X	
MONEDA NACIONAL Y MONEDA EXTRANJERA..	X		X	
PARTES SOCIALES Y TITULOS DE CREDITO..	X		X	
S A L	X		X	
SOMBREROS DE PALMA Y HUARACHES.....	X		X	
TERRENOS (SUELO)..	X		X	
TORTILLAS, MASA, HARINA Y PAN SEAN DE MAIZ O TRIGO.....	X		X	

El cuadro anteriormente descrito, no sólo indica lo relativo a las -- exenciones en ambos impuestos, sino que además se hacen ciertas observaciones que aclaran o describen a las mismas, indicando que algunos -- conceptos señalados ya fueron cuestionados y descritos en este ensayo. Este capítulo pretende presentar al lector "cuadros sinópticos" que -- permitan hacer más objetiva la explicación del impuesto al valor agregado, tanto por la utilidad que presenta, como para poder hacer ciertas analogías y diferencias con la abrogada Ley Federal del Impuesto -- sobre Ingresos Mercantiles.

CUADRO CONCERNIENTE A LOS EFECTOS QUE PRODUCE LA MECÁNICA DEL IVA RESPECTO A LOS ADQUIRENTES Y CONSUMIDOR FINAL.

	1	2	3	4	5	6
	Compra	10% IVA que le trasla - dan en la - compra	Valor Agregado	Venta	10% IVA que se traslada	IVA Pagado al Fisco - (Dif. entre col. 5 y 2
<i>Proveedor</i>						
Mat. prim.				\$100	\$10	\$10
Fabricante de hilo	\$100	\$10	\$30	130	13	3
Fabricante de telas	130	13	30	160	16	3
Fabricante de vestido	160	16	20	180	18	2
Distrib. - de vestidos	180	18	25	205	20.5	<u>2.5</u>
						\$20.5
<i>Consumidor</i>						
Final	\$205	\$20.5				

Esta situación que se describe a través de un ejemplo de naturaleza -- práctica, señala claramente las repercusiones económicas que genera uno y otro impuesto.

Es menester hacer referencia que el impuesto al valor agregado -- fundamentalmente adquiere dinamismo y particularidad a través de dos -- elementos teóricos fundamentales: la traslación del impuesto, de un adquirente a otro, hasta llegar al consumidor final, los que intervienen en la cadena de producción y distribución de los bienes. El segundo -- elemento importante y que desde luego se relaciona ampliamente con el -- traslado, es el acreditamiento, como presupuesto sine que non para lo -- lograr los efectos no acumulativos del impuesto al valor agregado, pues -- de lo contrario se crearía un impuesto acumulativo, piramidal, sin la -- posibilidad de tomar el crédito respectivo.

En la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado quien define lo -- que se debe entender por traslación, y al efecto el artículo 1o. lo -- indica que, "se entenderá por traslado del impuesto, el cobro o cargo -- que el contribuyente debe hacer a dichas personas (adquirentes de bie -- nes o servicios o quien use o goce temporalmente un bien) de un monto -- equivalente al impuesto establecido en esta Ley", ese monto será el -- que resulte de aplicar a los valores mencionados en la ley, las tasas -- del 10% o 6% o 0%, según sea el caso.

Por lo que atañe al acreditamiento, como segundo elemento de ope -- ratividad del impuesto al valor agregado, la Ley determina específica -- mente que equivale a restar del monto del impuesto causado en la ope -- ración gravada por la Ley, los impuestos que les hayan trasladado sus -- proveedores y el propio impuesto que haya pagado en la importación de -- bienes o servicios.

CAPITULO CUARTO

C A S O S P R A C T I C O S

1. Costo financiero neto de compra-ventas a crédito.
2. Producto Financiero neto de compra-venta a crédito.
3. Actividades no gravadas.
4. Adquisiciones de activos fijos, comparando los de 1979 con los de 1980.

I. COSTO FINANCIERO NETO DE COMPRA-VENTAS A CREDITO.

Para poder desarrollar el citado rubro es necesario explicar el funcionamiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desde el punto de vista práctico, es decir, desde el ángulo de la aplicación de la teoría.

Por lo que se refiere al sistema, método y estructura de aplicación del impuesto al valor agregado, podremos objetivizar algunas conclusiones que tienen relevancia en la vida impositiva.

El Contador Público Enrique Domínguez Mota en su obra "Ley Comentada del Impuesto al Valor Agregado", ofrece un ejemplo práctico de la aplicación del gravamen de que se trata, el cual describiré y explicaré de acuerdo con las normas que regulan el tributo en cuestión.

Es necesario señalar la forma tan clara y precisa como se plasma el ejemplo indicado y que corresponde a diversas actividades objeto del impuesto al valor agregado, pues no se refiere únicamente a la enajenación, sino también a los intereses sobre ventas, a la prestación de servicios y al arrendamiento.

DIFERENCIAS ESPECIFICAS ENTRE UNA Y OTRA LEY

	IFSIM 4%			IVA 10%			
	Compra más Impuesto	Venta	Traslada y paga al fisco 4% IFSIM	Compra	Venta	Traslada y paga la dif. al fisco 10% IVA.	
Proveedor de mt. primas.		\$100	\$ 4.00		\$100	\$ 10.0	
Fabricante - de hilo	\$ 104	134	5.36	\$100	130	3.0	
Fabricante - de telas	139.36	169.36	6.77	130	160	3.0	
Fabricante - de vestidos	176.13	196.14	7.84	160	180	2.0	
Distribuidor de vestidos	203.97	228.97	9.15	180	105	2.5	
Consumidor F.	\$ 238.12		\$33.12			\$20.5	
Impuesto trasladado al consumidor en la última etapa			9.15	Impuesto trasladado al consumidor			20.5
Más: Impuesto incluido en el precio de venta:				Más: Impuesto incluido en el precio de venta.			0.0
1a. Etapa....	\$ 4.00			Total de impuestos pagado			
2a. Etapa....	5.36			Precio de Compra \$ 20.5			
3a. Etapa....	6.77			TOTAL \$225.5			
4a. Etapa....	7.84		23.97				(48)
Total de impuesto pagado	\$23.97		33.12				
Precio de compra incluyendo impuestos.			\$238.12				

Coordinación de Normatividad de la Subdirección de Orientación al Contribuyente, de la DGAFIC y la SHCP. "Folleto del ABC del IVA". p.8. nov. de 1979.

de bienes, así como a las mermas y desperdicios de activo fijo.

El ejemplo de referencia es el siguiente:

EJEMPLO PRACTICO I

FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ACTIVIDADES QUE GRAVA EL IVA QUE FORMAN PARTE DE SU OBJETO:	MONTO DE LA <u>OPERACION:</u>	I V A <u>CAUSADO</u>
A. Enajenación de mercancías art. 8o. y 1o. de la LIVA	\$ 850.00	\$ 85.00
B. Intereses sobre ventas - artículo 12 de la LIVA.	40.00	4.00
C. Prestación de servicios art. 1.-II y 14 de la LIVA	30.00	3.00
D. Ingresos por arrendamiento o por mermas o desperdici- os de activo fijo, etc., no acreditados. art. 19 de la LIVA y 20 de su Regla - mento.	20.00	2.00
	60.00	6.00
	<u>\$ 1,000.00</u>	<u>\$ 100.00</u>

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO Artículos 4o, 5o, 13, 28, 30 y -
32 de la fracción 1 de
la Ley del IVA.

	MONTO DE LA OPERACION.	I V A TRASLADADO
1. Compras de materias primas	\$ 400.00	\$ 40.00
2. Compras de activo fijo	200.00	20.00
3. Gastos de fabricación	50.00	5.00
4. Gastos de operación	30.00	3.00
	<u>\$ 680.00</u>	<u>\$ 68.00</u>

Por lo tanto, la cantidad que se deberá enterar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la que resulte, restando del monto -- total de las operaciones gravadas aquella cantidad a que se refiere -- el artículo 4o. de la ley del Impuesto al Valor Agregado, que a la letra indica en su primer párrafo:

"El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley las tasas a que se refieren los artículos 1o, 2o ó 2o-A, según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que El hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio a que corresponda".

Por tanto, objetivamente se puede ejemplificar la mecánica del -- acreditamiento en el impuesto al valor agregado de la siguiente manera:

a) IVA CAUSADO	\$ 100.00
b) MENOS EL IVA ACREDITABLE	<u>\$ 68.00</u>
c) IMPUESTO A ENTERAR AL FISCO	\$ 32.00

Obsérvese que en el presente ejemplo, objeto de nuestro estudio, -- se cumplen fielmente las disposiciones que consagra el citado artículo 4o., que además de ser un factor clave en la aplicación del impuesto -- al valor agregado, indica los requisitos del acreditamiento.

CONTABILIZACION DE OPERACIONES
PARA REGISTRAR LOS INGRESOS DEL MES Y EL IVA CAUSADO:

1.-

- Clientes	\$ 1,100.00
- Ventas de mercancías	850.00
- Intereses sobre ventas	40.00
- Prestación de servicios	30.00
- Arrendamiento de bienes	20.00
- Otros ingresos	60.00
- IVA por pagar (parte de pasivo)	100.00

PARA REGISTRAR LAS ADQUISICIONES, COMPRAS Y GASTOS DE MES, ASI COMO EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE:

2.-

- Compras de materia prima	\$ 400.00
- Activo fijo	\$ 200.00
- Gastos de fabricación	\$ 50.00
- Gastos de operación	\$ 30.00
- IVA acreditable (parte del activo)	\$ 68.00
- Proveedores	\$ 495.00
- Acreedores	\$ 220.00
- Bancos	\$ 33.00

PARA REGISTRAR EL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CORRESPONDIENTE AL MES ANTERIOR:

3.-

-- IVA POR PAGAR (QUE FORMA PARTE DEL PASIVO)	\$ 100.00
-- IVA POR ACREDITAR (QUE FORMA PARTE DEL ACTIVO)	\$ 68.00
-- BANCOS ATENDIENDO A LA RESTA LEGAL	\$ 32.00

CONSIDERACIONES TEÓRICAS RELATIVAS A LOS EJEMPLOS INDICADOS.

A. De acuerdo con el artículo 11 fracción II de la Ley del impuesto al valor agregado, uno de los momentos en que se causa el gravamen, por lo que se refiere a la enajenación, es aquella en que se pague total o parcialmente el precio pactado, por lo que en el instante en que se haga un pago parcial, a cuenta del precio total, se dará lugar al hecho generador del tributo en análisis, sin que sea necesario que se cubra el total del precio. Debe aclararse que esa causación del impuesto será en relación directa y en proporción al pago parcial efectuado.

B. La segunda consideración que se puede deducir del ejemplo mencionado, radica en la mecánica de operación de la ley en estudio, ya que como la propia ley indica para efectuar el acreditamiento del impuesto, basta con restar de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley, las tasas del 10%, 6% o 0%, según sea el caso, el impuesto al valor agregado que hubieren repercutido al contribuyente, lo que traerá como consecuencia conocer el impuesto que el propio causante tiene la obligación de enterar al fisco.

Nótese que en este caso concreto, la tasa enunciativa del 10% - - aplicada al monto de cada una de las operaciones marcadas en incisos - con letras mayúsculas, dan como resultado un impuesto por pesos, menos

la cantidad que resulte por concepto de acreditamiento, nos conduce a conocer exactamente el tributo a enterar al fisco.

En suma: a) por una parte, uno es el impuesto que se causa; b) -- por la otra, otro es el impuesto que se acredita, y c) el resultado de esa resta es el impuesto que, con motivo de las operaciones realizadas, se tiene que enterar al fisco.

C. Otra de las características básicas del gravamen de que se trata es que es un impuesto a las ventas, ya que grava cada una de las -- operaciones por las que atraviesa el bien en el precio de industrialización y comercialización. En el ejemplo el total de las ventas de mercancías es de ochocientos cincuenta pesos, los intereses sobre ventas ascienden a cuarenta pesos, la prestación de servicios es de treinta pesos, y los ingresos derivados por arrendamiento generan un monto de veinte pesos, así como la venta de desperdicios de activo fijo que adquieran un importe de sesenta pesos.

Sumando dichas cantidades con un total de un mil pesos.

D. Además, otra de las características del impuesto en cita es -- que es indirecto, tomando en cuenta que autoriza el traslado del gravamen generado al consumidor el cual debe ser un monto equivalente al impuesto causado en la operación de que se trate, hasta llegar al consumidor final.

E. Igualmente este tributo es general, habida cuenta de que se -- aplica a todos los bienes y servicios que son objeto de la actividad -- gravada por la ley .

F. También es un impuesto general al consumo, puesto que grava to das las etapas de producción y distribución por las que atraviesan los bienes y servicios afectos al tributo en cuestión.

G. Es natural, ya que incide en el incremento de los precios, pues sigue una existencia paralela a ellos, sin formar parte de los mismos.

H. También puede notarse el efecto no acumulativo del impuesto al valor agregado, ya que sólo afecta al valor que se agrega en cada etapa de la cadena económica, sin incluir el impuesto causado en la etapa de que se trate.

I. De acuerdo con la ley del impuesto al valor agregado, para -- efectos de realizar el pago respectivo, el causante tiene la obliga -- ción de efectuar los pagos mensuales a más tardar el día 20 o al si -- guiente día hábil, si aquél no lo fuera, del mes siguiente a aquél a -- que se refiera la declaración de que se trate. Dicha declaración pre -- sentará el causante en las oficinas autorizadas.

Una vez expresado muy superficialmente el funcionamiento práctico del impuesto al valor agregado, corresponde aplicar e interpretar la -- temática que ofrece un ejemplo, respecto del Costo Financiero de Com -- pra-Ventas a Crédito, que habitualmente realizan las empresas y que es preciso interpretar y analizar a la luz de la práctica comercial dia -- ria.

Es necesario indicar que generalmente las empresas al manufactu -- rar determinadas mercancías hasta su presentación final para enajenar -- las al público normalmente lo hacen en un plazo de tres meses y al ad -- quiriente de esas mercancías generalmente paga el impuesto gravado por -- la enajenación de esas mercancías en un plazo de un mes.

Pues bien, de acuerdo con estos antecedentes se describe a continuación el ejemplo práctico No. 11:

EJEMPLO PRACTICO 11

MESES DE CALENDARIO	INGRESOS POR OPERACIONES AFECTAS AL IVA:	IVA CAUSADO
- E N E R O	\$ 100.00	\$ 10.00
- F E B R E R O	150.00	15.00
- M A R Z O	200.00	20.00
- A B R I L	250.00	25.00
- M A Y O	300.00	30.00
- J U N I O	350.00	35.00
- J U L I O	400.00	40.00
- A G O S T O	450.00	45.00
- S E P T I E M B R E	500.00	50.00
- O C T U B R E	550.00	55.00
- N O V I E M B R E	600.00	60.00
- D I C I E M B R E	<u>650.00</u>	<u>65.00</u>
	\$ 4,500.00	\$ 450.00

ACREDITAMIENTO DEL IVA, APLICANDO LOS ARTICULOS: 4o, 5o, 13, 28, 30 y-
32 fracción 1 de la LIVA:

MESES DE CALENDARIO	COMPRAS Y GASTOS AFECTOS AL IVA:	IVA POR PAGAR
- E N E R O	\$ 50.00	\$ 5.00
- F E B R E R O	75.00	7.50
- M A R Z O	100.00	10.00
- A B R I L	125.00	12.50
- M A Y O	150.00	15.00
- J U N I O	175.00	17.50

107.-

- JULIO	200.00	20.00
- AGOSTO	225.00	22.50
- SEPTIEMBRE	250.00	25.00
- OCTUBRE	275.00	27.50
- NOVIEMBRE	300.00	30.00
- DICIEMBRE	325.00	32.50
	<u>\$ 2250.00</u>	<u>\$ 225.00</u>

DETERMINACION DEL IVA POR PAGAR, IDENTIFICANDO LAS DOS GRAFICAS PRECEDENTES, HACIENDO LA OPERACION DE RESTA RESPECTIVA:

MESES DE CALENDARIO	IVA CAUSADO	IVA ACREDITABLE	IVA POR PAGAR
- ENERO	\$ 10.00	\$ 5.00	\$ 5.00
- FEBRERO	15.00	7.50	7.50
- MARZO	20.00	10.00	10.00
- ABRIL	25.00	12.50	12.50
- MAYO	30.00	15.00	15.00
- JUNIO	35.00	17.50	17.50
- JULIO	40.00	20.00	20.00
- AGOSTO	45.00	22.50	22.50
- SEPTIEMBRE	50.00	25.00	25.00
- OCTUBRE	55.00	27.50	27.50
- NOVIEMBRE	60.00	30.00	30.00
- DICIEMBRE	65.00	32.50	32.50
	<u>\$ 900.00</u>	<u>\$ 225.00</u>	<u>\$ 225.00</u>

DETERMINACION DEL COSTO FINANCIERO, IDENTIFICANDO ALGUNOS
PORCENTAJES QUE SE CONSIDERAN SUPUESTOS PARA EL IVA:

MESES DE CALENDARIO	IVA TRASLADADO A CLIENTES	IVA PAGADO A PROVEEDORES	DIFERENCIA A (FAVOR) O A CARGO:	IVA POR PAGAR	IVA FINANCIADO POR A CLIENTES TANTO DEL M E S ACUM.	COSTO FINANCIERO	
- DICIEMBRE 31	\$ -	\$ -	\$ --	\$ -	\$ -	\$ 13	\$ ---
- E N E R O	3	3	--	5	5	18	0.30
- F E B R E R O	5	5	--	7.5	7.5	25.5	0.42
- M A R Z O	8	7.5	(0.5)	10	9.5	35	0.58
- A B R I L	10	10	--	12.5	12.5	47.5	0.79
- M A Y O	15	12.5	(2.5)	15	12.5	60	1.00
- J U N I O	20	15	(5)	17.5	12.5	72.5	1.21
- J U L I O	25	17.5	(7.5)	20	12.5	85	1.42
- A G O S T O	30	20	(10)	22.5	12.5	97.5	1.62
- S E P T I E M B R E	35	22.5	(12.5)	25	12.5	110	1.83
- O C T U B R E	40	25	(15)	27.5	12.5	122.5	2.04
- N O V I E M B R E	45	27.5	(17.5)	30	12.5	135	2.45
- D I C I E M B R E	<u>50</u>	<u>30</u>	<u>(20)</u>	<u>32.5</u>	<u>12.5</u>	<u>147.5</u>	<u>2.46</u>
	\$ 572	\$ 195.5	\$ 90.5	\$ 390	\$ 269	\$ 969.0	\$ 16.12

(65)

ANALISIS Y CONSIDERACIONES TEÓRICAS QUE ARROJAN LOS CUADROS PRACTICOS
QUE PRECEDENTEMENTE FUERON ENUNCIADOS:

A. Como podrá notar el lector de este ensayo, en el primer cuadro práctico descrito, se hace patente la descripción del funcionamiento - del impuesto al valor agregado, es decir, se considera primeramente el impuesto causado precisándose en un monto de cuatrocientos cincuenta - pesos; dicha cantidad es el resultado de aplicar la tasa del 10% a los

65. Enrique Domínguez Mota y Arturo Lomelín M. Ob. Cit. p. V-2 y V-3 - exclusivamente por lo que hace a gráficas.

valores afectos al impuesto al valor agregado, que en dicha estadística, son de cuatro mil quinientos pesos 00/100 M. N.

B. El cuadro práctico No. 2 se acreditan ciertos porcentajes económicos, ya que al realizar adquisiciones una determinada empresa dentro de todos los meses de calendario arrojaron un quantum de dos mil - doscientos cincuenta pesos los cuales al aplicarles la tasa del 10% - de una cantidad de doscientos veinticinco pesos.

C. Ahora bien, los dos porcentajes totales antes anotados van a servir para identificar el impuesto al valor agregado a pagar, tomando en cuenta el acreditamiento efectuado, el cual puede verse claramente en el cuadro práctico No. 3 (identificar el cuadro práctico No. 2).

D. El cuadro práctico No. 4, (identificar el cuadro práctico No. 4) describe financieramente, la determinación del costo económico de la empresa, llevado al cabo por las compra-ventas de crédito, cuyas -- operaciones sumaron un costo económico de \$ 15.92.

E. En este último cuadro práctico, se indica que el impuesto al valor agregado financiado a clientes, que aparece al 31 de Diciembre - por \$ 13.00, se forma por el impuesto correspondiente a las ventas que se efectuaron en los meses de octubre, noviembre y diciembre del año anterior y que, por las políticas de cobranzas, estas se hacen efectivas en los meses de enero, febrero y marzo, siguientes, menos el im -- puesto trasladado por las compras y gastos incurridos y efectuados por la empresa que se realizaron durante el mes de diciembre anterior, dándose lugar a la siguiente gráfica (3+5+8-3= 13). (Ob. Cit. Notas p. V-3 - - Ibidem.).

F. Es necesario que se indique que el costo financiero resulta de aplicar al impuesto al valor agregado acumulado financiado a clientes - la tasa supuesta del 1.66% y de esta manera nos resulta el costo finan - ciero neto de compra-venta a crédito.

2. PRODUCTO FINANCIERO NETO DE COMPRA-VENTAS A CREDITO.

El procedimiento contable para identificar el producto financiero neto de compra-ventas a crédito, es el mismo que para sacar el costo - financiero neto de compra-ventas a crédito, con la salvedad de que en este caso ya no se calcula el costo sino el producto.

Habíamos indicado con anterioridad que, generalmente, las ventas- de mercancías se hacen efectivas hasta pasado un mes de efectuadas y - que las compras y gastos se liquidan dentro de un promedio de tres me- ses ya que generalmente los proveedores otorgan crédito a sus clientes hasta por ese lapso, situación que favorece a la economía, pues permi- te hacer mas amplia la cartera de clientes y utilizar esos ingresos -- para adquirir bienes de capital por ejemplo la compra de activo fijo.

El objeto de este análisis práctico es poner a disposición del -- lector un instrumento básico, para poder hacer más eficaz el procedi- miento contable que trae aparejado el impuesto al valor agregado; es - por eso por lo que no dudo que el presente esfuerzo, coadyuve a com -- prenderlo en toda su amplitud.

EJEMPLO PRACTICO I

MESES DE CALENDARIO	INGRESOS POR OPERACIONES AFECTAS AL I V A :	I V A CAUSADO
- E N E R O	\$ 100.00	\$ 10.00
- F E B R E R O	150.00	15.00
- M A R Z O	200.00	20.00
- A B R I L	250.00	25.00
- M A Y O	300.00	30.00
- J U N I O	350.00	35.00
- J U L I O	400.00	40.00
- A G O S T O	450.00	45.00
- S E P T I E M B R E	500.00	50.00
- O C T U B R E	550.00	55.00
- N O V I E M B R E	600.00	60.00
- D I C I E M B R E	<u>650.00</u>	<u>65.00</u>
	\$ 4,500.00	\$ 450.00

ACREDITAMIENTO DEL IVA, APLICANDO LOS ARTICULOS: 4°, 5°, 13, 28, 30 y 32 fracción I de la LIVA:

MESES DE CALENDARIO	COMPRAS Y GASTOS AFECTOS AL I V A:	I V A POR PAGAR:
- E N E R O	\$ 50.00	\$ 5.00
- F E B R E R O	75.00	7.50
- M A R Z O	100.00	10.00
- A B R I L	125.00	12.50
- M A Y O	150.00	15.00
- J U N I O	175.00	17.50
- J U L I O	200.00	20.00
- A G O S T O	225.00	22.50
- S E P T I E M B R E	250.00	25.00
- O C T U B R E	275.00	27.50
- N O V I E M B R E	300.00	30.00
- D I C I E M B R E	<u>325.00</u>	<u>32.50</u>
	\$ 2,250.00	\$ 225.00

ANALISIS Y CONCLUSIONES TEORICAS QUE ARROJAN LOS CUADROS PRACTICOS QUE PRECEDENTEMENTE FUERON ENUNCIADOS:

A. Tomando en consideración la fecha del 31 de diciembre de 1979, que aparece en el cuadro precedente, en el casillero correspondiente - al impuesto al valor agregado financiado a proveedores, este impuesto al valor agregado acumulado arroja una cantidad de \$ 0.5, el cual está constituido precisamente por las ventas efectuadas en el mes de diciembre del citado año pero que por práctica comercial de la propia empresa, se hacen efectivas en el mes de enero siguiente, menos el impuesto al valor agregado trasladado en las compras efectuadas por la empresa, llevadas al cabo en los meses de octubre, noviembre y diciembre de - - 1979 pagados a los proveedores en los meses de enero, febrero y marzo posteriores resumiéndose dichas operaciones en la siguiente gráfica:

$$8-2-2.5-3=0.5 \quad (\text{Ob. Cit. p. VI-3 Ibidem.}).$$

B. Ahora bien, para conocer el producto financiero, necesariamente se tendrá que determinar mediante un porcentaje de 1.76%, aplicado al impuesto al valor agregado financiado por proveedores que aparece - en la gráfica relativa al acumulado, dan como resultado mediante esta conversión matemática, el producto financiero neto de compra-ventas a crédito.

C. Dentro de los valores por operaciones afectas al impuesto al valor agregado en el primer cuadro, estos representan una cuantía de - cuatro mil quinientos pesos cuyo monto al aplicar la tasa respectiva - del 10%, 6% o 0% según sea el caso, lleva a determinar a favor del hisco un total de cuatrocientos cincuenta pesos.

D. En el segundo cuadro de este ejercicio práctico, se indican --

las cantidades que comprenden las compras y los gastos afectos al impuesto al valor agregado, los cuales arrojan un monto anual de dos mil doscientos cincuenta pesos que al acreditarles el impuesto al valor -- agregado trasladado, arrojan un monto de doscientos veinticinco pesos.

E. En el tercer cuadro se ejemplifica la operación de resta respectiva para efectos del acreditamiento, tomando en cuenta el impuesto al valor agregado causado, al que se le deduce el impuesto trasladado, dando por resultado el monto del gravamen por pagar.

F. Es necesario indicar, como en el caso precedente, que el impuesto al valor agregado se causa llana y sencillamente por la simple-celebración de operaciones gravadas, aún sin que se haya cobrado el -- precio pactado entre las partes; esto de acuerdo con lo que dispone el artículo II de la fracción 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

G. El impuesto al valor agregado financiado por los proveedores, -- como aparece en el cuadro respectivo, es la cantidad que las empresas--distraen de su capital para enterarlo a la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público en forma mensual, y que siendo a cargo de los clientes, posteriormente lo recuperan.

Se determina restando del impuesto al valor agregado, por pagar, -- la diferencia entre el cobrado efectivamente a los proveedores.

H. El origen del producto financiero se forma al obtener de los -- proveedores la factura de venta, la cual permitirá acreditar de imme -- diato el impuesto al valor agregado, que proviene de la operación efec -- tuada a crédito. Este producto va a cuantificarse a una tasa del 20% -- anual, aunque desde luego se verá afectado por el efecto que produce -- en la empresa la propia Ley del Impuesto sobre la Renta y la participa -- ción de los trabajadores en las utilidades.

(Ob. Cit. p. VI-4)

3. ACTIVIDADES NO GRAVADAS.

El presente rubro no incluye problemas serios, habida cuenta de - que únicamente es necesario para señalar la mecánica de operación del impuesto al valor agregado, contabilizar las actividades que están - - afectas al impuesto y excluir las operaciones no gravadas.

Esta mecánica operativa se hará mas objetiva si al efecto presentamos un ejemplo, en la forma siguiente:

PAPELERIA Y LIBRERIA X, S. A.
 Proveedor de Papelerías y Librerías
 Av. Cuauhtémoc Sur Núm 1918
 Esq. Obrero Mundial, Col. Obrera
 México 7, D. F.

Teléfonos:
 2-24-48-50
 5-16-92-53

Vendido a:
 LIBRERIA Y PAPELERIA LA "ESFERA", S.A.
 de C.V.
 Colón Oriente No. 17
 Orizaba, Ver.

F A C T U R A No. 93256

DIA MES AÑO COND. VEND. NUM.
 13 11 82 CRED. LOPEZ 12

VIA DE EMBARQUE TALON No.
 EXPRESS F.F.C.C. 124660

BULTOS F. DE EMBARQUE SU PEDIDO
 40 14-IV-82 284011

CANTIDAD DESCRIPCION PREC. U. SUBTOTAL TOTAL

PRODUCTOS EXENTOS

1000	LIBROS DE ESPAÑOL TITULA- DOS "EL BUEN CIUDADANO"	\$ 45.00	\$45,000.00	
1000	REVISTAS PARA ILUMINAR	18.00	18,000.00	\$63,000.00

PRODUCTOS GRAVADOS

1000	CUADERNOS DE RAYAS	8.00	8,000.00	
1000	CUADERNOS DE DIBUJO	8.00	8,000.00	
1000	PLIEGOS DE CARTULINA	1.00	1,000.00	
			17,000.00	
	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 10%		1,700.00	
			18,700.00	\$18,700.00

CON LETRA: (OCHENTA Y UN MIL SETECIENTOS PESOS) T O T A L \$81,700.00

REG. FED. DE CAUS. 2 8 0 4 0 7

REG. CAM. DE COM. 7 2 1 4 0 1

Una vez presentado este caso, es necesario clarificarlo con el ejemplo que nos ofrecen los Contadores Públicos Enrique Domínguez Mota y Arturo Lomellín Martínez, connotados profesionales que hacen hincapié a este respecto de la siguiente manera:

<u>IVA CAUSADO</u>	MONTO DE LA OPERACION	IVA CAUSADO
Venta de mercancías	\$ 1,000.00	\$ 100.00
Ventas de mercancías NO AFECTAS AL I V A	300.00	-----
Ingresos por arrendamiento gravado	<u>200.00</u>	<u>20.00</u>
	\$ 1,500.00	\$ 120.00

<u>IVA ACREDITABLE</u>	MONTO DE LA OPERACION	IVA CAUSADO
Compra de materias p.	\$ 600.00	\$ 60.00
Compra de mercancías NO AFECTAS AL I V A	100.00	-----
Gastos de fabricación	50.00	5.00
Compras de activo fijo	100.00	10.00
Gastos de operación	<u>30.00</u>	<u>3.00</u>
	\$ 880.00	\$ 78.00

Conforme a lo anterior, podemos resumir en la siguiente fórmula - la determinación del impuesto al valor agregado acreditable: ingreso - por operaciones afectas al impuesto entre ingreso total igual a factor de ingresos por los que deba pagar el gravamen. Dicho factor aplicado al monto del impuesto repercutido a la empresa, arroja el monto del -- tributo acreditable.

$$\frac{\$ 1200}{1500} = .80 \times 88 = \$ 70.4 \text{ de IVA ACREDITABLE}$$

DETERMINACION DEL IVA POR PAGAR:

I V A Causado	\$ 120.00
Menos I V A Acreditable	<u>70.40</u>
	\$ 49.60

C O N T A B I L I Z A C I O N

- 1 -

Cientes	\$ 1,620.00
Venta de mercancías	\$ 1,000.00
Arrendamiento de bienes	200.00
Venta de mercancías NO AFECTAS AL I V A	300.00
I V A por pagar (cuenta de pasivo)	120.00
+ para registrar los ingresos del mes y el I V A causado	

- 2 -

Compras de materia prima	\$ 480.00
Activo fijo	160.00
Gastos de fabricación	40.00
Gastos de operación	24.00
IVA acreditable (cuenta de activo)	70.40
proveedores	\$ 572.00
acreedores	176.00
bancos	26.40

+ para registrar las adquisiciones, compras y gastos del mes que dan - derecho al impuesto al valor agregado acreditable, así como el monto de este.

Compras de materia prima y mercancías que no dan derecho a iva acreditable	\$ 220.00	
Activo fijo que no da derecho a IVA Acreditable		40.00
Gastos de fabricación que no dan derecho a IVA acreditable		10.00
Gastos de operación que no dan derecho a IVA acreditable		6.00
IVA no acreditable (cuenta de resultados)		17.60
Proveedores		\$ 243.00.
Acreedores		44.00
Bancos		6.60

+ Para registrar las adquisiciones, compras y gastos del mes que no dan derecho a IVA acreditable, así como el monto del IVA que afecta el resultado de la empresa.

- 4 -

IVA por pagar (cuenta de pasivo)	\$ 120.00
IVA acreditable (cuenta de activo)	70.40
BANCOS	49.60

Para registrar el pago del IVA correspondiente al mes anterior. [66]

ANALISIS Y CONSIDERACIONES TEORICAS QUE ARROJAN LOS CUADROS PRACTICOS-QUE PRECEDENTEMENTE FUERON ANUNCIADOS:

A. De acuerdo a la factura que como ejemplo se plasmó anteriormente, se puede decir claramente la forma como deben consignarse, las diversas cantidades, tal como lo expresa el artículo 4o, fracción 11 es decir, - en forma expresa y por separado, contabilizándose las actividades que - están exentas de pago del impuesto al valor agregado, así como aque --

.66. Domínguez Mota Enrique. Ob. Cit. p. IX-2 y IX-3.

ellas objeto del gravamen; con lo que el adquirente sabrá que mercancías pagan IVA y cuales están exentas de ese gravamen.

B. Es necesario referirse a las disposiciones que consagra el artículo 40. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para explicar la mecánica operativa del acreditamiento ya que el referido numeral autoriza a acreditar únicamente el impuesto que a los adquirentes les hubieren trasladado, con la condición de que éstos sean contribuyentes del citado impuesto.

C. Este orden de ideas nos obliga a remitirnos al propio artículo 32 fracción I de la ley en comentario, la cual estatuye la obligación a los causantes de que se contabilice en forma separada, las operaciones por las que deba pagarse el impuesto, de aquellas que conforme a la ley están liberadas de su pago.

También deben separarse aquellas actividades por las que proceda el acreditamiento, de las que no otorgan este derecho.

D. En consecuencia, el impuesto al valor agregado que la empresa no pueda acreditar, da origen a que haya la necesidad de aumentar los costos, existiendo un incremento en los precios de los artículos que se enajenan, sin que en la venta respectiva de dichas mercancías se pueda recuperar el gravamen trasladado.

Esta situación es susceptible para el caso de los artículos que están exentos del impuesto ya que si bien no lo pagan sí inciden en el incremento del costo de manufacturación de los bienes que los insumos con que se fabrican no están exentos del tributo en cuestión, por ejemplo el papel, la tinta, etc., tratándose de la edición de los libros.

E. Los autores, en el ejemplo que nos proporcionan, hacen las siguientes aclaraciones y notas:

1. En este caso el impuesto al valor agregado asciende a \$ 137.60 que se desglosa como sigue:

2. \$ 120.00 por las operaciones realizadas por la empresa.

17.60 de impuesto al valor agregado no acreditable por considerarse a la empresa como consumidor final, ya que no efectúa operaciones afectas al impuesto al valor agregado.

3. El impuesto al valor agregado causado en conjunto lo recibió el fisco como sigue:

\$ 49.60 por entero directo de la empresa.

\$ 88.00 por entero de los proveedores. (67)

4. ADQUISICIONES DE ACTIVO FIJO COMPARANDO LAS REALIZADAS EN 1979, CON LAS EFECTUADAS EN 1980.

Es necesario hacer una diferenciación entre las adquisiciones que se efectuaron en el año de 1979, respecto del activo fijo de la empresa, ilustrándolo con un ejemplo que los mismos autores citados proponen y que para no distorsionar el significado y avance de este ensayo, preferí tomar en forma exacta, con las advertencias y comentarios que del mismo debo hacerle.

También será necesario hacer notar la diferencia del activo fijo cuando éstos fueron adquiridos en el año de 1980 con objeto de saber, desde el punto de vista contable, cuál es el impuesto al valor agregado que podrá ser acreditable, al registrarse la compra del activo respectivo.

Por lo que corresponde al año de 1979, las adquisiciones del activo fijo, tendrán como objeto, registrar la parte de impuesto federal sobre ingresos mercantiles que es susceptible de acreditamiento y que siempre será del 50% aplicable contra el 10% del impuesto al valor agregado generado.

Por consiguiente, lo antes expuesto podrá simplificarse y objetivizarse así:

ADQUISICION DE ACTIVO FIJO EN 1979

Compra de maquinaria por un valor de \$ 1,250,000.00 repercutiendo el proveedor el impuesto sobre ingresos mercantiles, que importa - - \$ 50,000.00

C O N T A B I L I Z A C I O N

ACTIVO FIJO	\$ 1,275,000.00
ISIM acreditable	
Contra IVA (cuenta de activo)	25,000.00
BANCOS	\$ 1,300,000.00

ADQUISICION DE ACTIVO FIJO EN 1980.

Compra de maquinaria por valor de \$ 1,250,000.00 repercutiendo el proveedor el impuesto al valor agregado, que importa \$ 125,000.00

C O N T A B I L I Z A C I O N

ACTIVO FIJO	\$ 1,250,000.00
IVA acreditable	125,000.00
(cuenta de activo)	
BANCOS	\$ 1,375,000.00

(68)

ANALISIS Y CONSIDERACIONES QUE ARROJAN LOS EJEMPLOS CITADOS:

1. Es pertinente indicar que, en lo que respecta al Caso I el impuesto federal sobre ingresos mercantiles que no es acreditable contra el impuesto al valor agregado formará parte del costo del activo fijo, generándose los efectos acumulativos de dicho gravamen abrogado.

II. También tendrá que advertirse la mecánica operativa de este impuesto, ya que contra el impuesto al valor agregado causado se acreditará el federal sobre ingresos mercantiles.

III.- Del ejemplo descrito se nota que entre la compra del activo fijo de uno y otro año, no media diferencia trascendente habida cuenta de que Esta se hace patente en sólo \$ 25,000.00 lo cual constituye un 2% de la base gravable del bien adquirido, esta diferencia se tendrá que ver al tomar en cuenta la depreciación que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la participación de los trabajadores en las utilidades, al llevarse al cabo las deducciones respectivas.

IV. Considero que el empresario no debe esperar necesariamente un cambio de régimen impositivo para adquirir un bien de activo fijo, ya que existen factores decisivos mas importantes, tales como el alza -- constante de precios o bien factores como la inestabilidad de la oferta y la demanda que, en última instancia son situaciones que afectarán en mayor medida sus costos.

V. Es necesario también mencionar lo que dispone el artículo 50., transitorio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que a la letra -- dice: "los contribuyentes que a partir del 1o. de enero de 1979, ad -- quieran bienes destinados a formar parte de su activo fijo, podrán -- acreditar el 50% del impuesto sobre ingresos mercantiles causado en el momento en que dichos bienes les fueron enajenados, contra el impuesto al valor agregado que deban pagar, de acuerdo con esta ley".

En consonancia con esta medida, se incrementó la inversión durante -- 1979, ya que la Ley del Impuesto al Valor Agregado permitió que en -- 1980 las empresas acreditaran contra el impuesto al valor agregado que se causará a partir de 1980, el 50% del impuesto sobre ingresos mercantiles que hayan pagado en la adquisición de bienes de activo fijo.

VI. Es necesario tomar en cuenta que las transacciones que se - - efectuaron y que las cuales se otorgó un crédito del 50% del impuesto sobre ingresos mercantiles, se refieran a actividades que debió gravar el impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo que dispone el artículo 4o. de la Ley en estudio, pues de lo contrario el causante no tendrá derecho a dicho crédito.

C O N C L U S I O N E S :

PRIMERA:- La Ley del Impuesto al Valor Agregado en cuanto a enajenación de bienes, determina en su contenido, reglas generales que hacen accesible la aplicación del impuesto al valor agregado, pues atiende a los sujetos, por una parte, a las personas físicas, consideradas como los seres humanos con capacidad para ejercer derechos y adquirir obligaciones y a las personas morales que son, para efectos fiscales, entes formados para la realización de los fines generales y constantes de los hombres al que la legislación mexicana les otorga capacidad para constituirse en centros de imputación de derechos y obligaciones.

SEGUNDA:- Los actos que grava el referido impuesto y que son importantes para este estudio principalmente es la enajenación de bienes considerada Esta como la forma mas usual y común de transmitir la propiedad de bienes, a ella debe anexarse la venta con reserva de dominio, igualmente se afecta la aportación a una sociedad o asociación (para el 1o. de abril de 1983 según reformas estatuidas en el Distrito Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1981) también se grava -- el arrendamiento financiero, el fideicomiso, la enajenación a través de títulos de crédito al igual que el faltante de bienes en los inventarios de las empresas y la donación será objeto de transmisión gravada, siempre y cuando no haya deducibilidad en el impuesto sobre la renta.

TERCERA:- Entendemos por tasa, el parámetro del porcentaje que la Ley establece como aplicable para fijar el quantum del crédito fiscal.

El impuesto deberá aplicarse, calculando a los valores que prevalece la Ley, la tasa del 10%, en lo que se refieran a enajenaciones; además, existen supuestos que condicionan la aplicación de una tasa preferen-

cial del 6%, como es el caso de los residentes de las franjas fronterizas de veinte kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional.

Posteriormente se hace hincapié a la aplicación de la tasa del 0% a los valores a que se refiere la Ley, que implican enajenación de bienes.

CUARTA:- Debe hacerse saber que el acreditamiento, materia de valor agregado consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados por la Ley las tasas -- del 10%, 6%, y 0% según sea el caso. Entendiendo a su vez por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la traslación de dominio.

QUINTA:- El objeto del impuesto atiende a actividades tales como la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, - el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

SEXTA:- La enajenación de bienes no es otra cosa, mas que la -- transmisión legalmente autorizada de alguna cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere por virtud de este acto.

SEPTIMA:- En cuanto a las exenciones que son materia de enajenación en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como de otras disposiciones relativas, el artículo 9o. de la citada Ley, describe una relación pormenorizada. También el oficio circular 101-24 de 9 de enero de 1980 publicado en el Diario Oficial de la Federación de 17 de enero

de 1980 mediante el cual se dan a conocer los organismos cuyas tiendas no pagarán el impuesto al valor agregado en sus enajenaciones.

OCTAVA:- La Ley indica, que la base gravable, en materia de impuesto al valor agregado, será el precio total, pactado, de las operaciones que se realicen en un año incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros impuestos o por derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

NOVENA:- En cuanto a la transmisión de la propiedad, se puede advertir que por regla general, cualquier actividad que atienda al mencionado rubro, es susceptible del pago del impuesto, en consonancia con las actividades que son materia de exención. Además de acuerdo con la naturaleza propia de la transmisión que opere, será la manera como -- haya de calificarse la transmisión de dominio.

La regla general, que establece la Ley en cuestión, será en el -- momento de enviar el bien al adquirente o el pago total o parcial, o bien la expedición del documento que acredite la enajenación.

B I B L I O G R A F I A

- AGUILAR CARVAJAL, LEOPOLDO, *Contratos Civiles*, Ed. Hagtam México 1964.
- ALSINA HUGO, *Tratado Técnico y Práctico de Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires 1962.
- BAUTISTA VILLEGAS HECTOR, *Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, 1964.
- BARRERA GRAF JORGE, *Estudios de Derecho Mercantil*, Ed. -- Porrúa, 1950.
- BECERRA BAUTISTA JOSE, *El Proceso Civil en México*, Ed. -- Porrúa 1975.
- CARNELUTTI, *Lezioni*, Roma 1956. t. 6 No. 673.
- COLIN Y CAPITANT, T. 2, 2a. Ed. Ediar Soc. Anom. Edit. -- 1962.
- COSCIANI CESARE, *El Impuesto al Valor Agregado*, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1969.
- CHIOVENDA, *sulla natura giuridica della espropriazione forzata*, en *Saggi di diritto processuale civile*, - 1931, t. 2. Roma.
- DOMINGUEZ MOTA ENRIQUE, *Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, *Dofiscal Editores*, México 1979.
- DE PINA RAFAEL, *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa, México 1978.
- EINAUDI LUIGI, *Principios de Hacienda Pública*, México - - 1968.
- ENNECCERUS, v. II Ed. Fonseca, Roma 1944.
- FACIO PEIRANO, *Impuesto a las Ventas*, Ed. Depalma, Buenos Aires 1958.
- F. DUE JHON, *Análisis Económico de los Impuestos*.
- FLORES GARCIA FERNANDO, *Revista de la Facultad de Derecho de la UNAM*.
- FERNANDEZ Y CUEVAS JOSE MAURICIO, *Manual de Aplicación -- del Impuesto al Valor Agregado*, Ed. -- Jus, México 1979.
- GONZALEZ ALCANTARA CESAR A. *Análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento*, Ed. CEFCA, México 1979.

- GOMEZ LARA CIPRIANO, *Aspectos Teóricos y Prácticos de los Fideicomisos*. Revista de la Facultad de Derecho de la UNAM t. XXII.
- GUTIERREZ KIRCHNER ALFREDO, *Investigación Fiscal # 56 de la SHCP, México 1970.*
- JARACH, *Curso.... T. I París 1958.*
- LOMELIN MARTINEZ, ARTURO, *Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Doctrinal Editores, México.*
- MESSINEO, T. V *Derecho Civil. París 1959.*
- PUGLIATTI, *Esecuazione Forzata, Roma, 1939.*
- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL, *Compendio de Derecho Civil, Ed. -- Porrúa, México 1976.*
- SERRA ROJAS ANRES, *Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México 1976.*
- SICHES RECASENS LUIS, *Revista de la Facultad de Derecho de la UNA.*
- TERRY A. JOSE, *Finanzas, Editorial Jus, México 1965.*
- VALENCIA ZEA, ARTURO, *Derecho Civil, Editorial Temis, Bogotá 1961, t. IV.*
- VALDIVIA GERARDO, GIL, *Gaceta de la UNAM, El Impuesto al Valor Agregado, UNAM 1979.*
- SANCHEZ MEDAL, RAMON, *De los Contratos Civiles, Editorial-Porrúa: 2a. Edición, México 1973.*

=====

LEGISLACION CITADA:

- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES.
- CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.
- LEY GENERAL DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- ANALES DE JURISPRUDENCIA.
- LEY DE COORDINACION FISCAL.