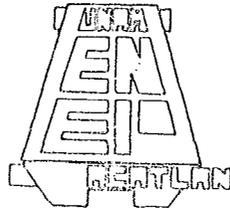


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

“ACATLAN”



GENESIS Y EVOLUCION JURIDICA DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
DE MEXICO

M-0030039

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

VICTOR HUGO GOMEZ ARNAIZ

MEXICO, D.F.

1981



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

A MI PADRE:

LIC. VÍCTOR HUGO GÓMEZ REBELO

ERUDITO E INFATIGABLE HOMBRE DE PLATINADAS SIENES, INQUEBRANTABLE RECIEDUMBRE Y CONOCEDOR DE LA JUSTICIA, DE QUIEN LA SUPREMAPREOCUPACION HA SIDO SIEMPRE VIVIR EN COMUNION CON LA HONRADEZ, EL AMOR Y EL ESTUDIO, POR CONVENCIDO ESTAR DE QUE ESTOS SON LOS MÁS RICOS Y CAROS TESOROS QUE UN SER HUMANO PUEDE HEREDAR A SUS HIJOS.

CON ADORACIÓN INMARCESIBLE A MI MADRE:

LINA JOSEFINA ARNÁIZ DE GÓMEZ

MUJER DE MIL DESVELOS E INCONTABLES SACRIFICIOS, A QUIEN NO SÓLO LA VIDA DEBO, SINO TAMBIÉN LA PACIENCIA, ESTÍMULO Y ENORME AMOR QUE A MI HAN SIDO PRODIGADOS A LO LARGO DEL AZAROSO, EXTENUANTE E INGRATO CAMINO QUE SIGNIFICA LA FORMACIÓN DE UN HIJO.

A VERÓNICA, MI FUTURA ESPOSA, CON TODO  
EL AMOR QUE EXISTE EN MIS ENTRAÑAS. ILU-  
SIONADO POR REMONTAR JUNTOS EL VUELO Y  
POR SIEMPRE UNIDOS DESCUBRIR NUEVOS HO-  
RIZONTES.

C ON LA FERVIENTE ESPERANZA DE QUE ESTE TRABAJO  
A UMENTE EL DESEO DE MIS HERMANOS POR  
R ECORRER TAMBIÉN LOS CAMINOS DEL ESTUDIO  
L OGRANDO DISFRUTAR CON ELLO EL HERMOSO  
O CASO DE LA IGNORANCIA.

A MI ABUELO DARÍO, DE QUIEN ADMIRO SU  
ESPÍRITU DE LUCHA Y PRECLAROS PENSAMIENTOS DE HOMBRE SABIO.

A MI ABUELA JULIA, COMO FIEL TESTIMONIO DE MI CARÍÑO.

AL LIC. MIGUEL DE LA MADRID HURTADO, QUIEN  
RESULTA SER PARA MIS JÓVENES OJOS, PERSONA  
JE DE FERVIENTE ADMIRACIÓN, YA QUE ESCOGIÓ  
COMO ÚNICO DERROTERO PARA CONSEGUIR SUS ME  
TAS, EL ESTUDIO Y TRABAJO CONSTANTES QUE -  
INVARIABLEMENTE LE RESULTAN AL HOMBRE LA -  
DIGNIFICACIÓN DE SU VIDA Y LA JUSTIFICA- -  
CIÓN DE SU EXISTENCIA.

AL LIC. ENRIQUE ARAUJO NUÑEZ, QUIEN CON SU EJEMPLO DE PERSEVERANCIA Y AMOR AL ESTUDIO, ME MOTIVÓ Y ALENTÓ EN LA CONFECCIÓN DE ESTE ENSAYO QUE SIMBOLIZA EL FIN DE MIS PRIMEROS ESTUDIOS UNIVERSITARIOS Y LA INICIACIÓN DE MI VIDA PROFESIONAL EN EL ÁMBITO DEL DERECHO, ABRIGANDO LA LEGÍTIMA ASPIRACIÓN DE SERVIR CON HONESTIDAD Y RESPONSABILIDAD AL PUEBLO DE MÉXICO.

A LA FAMILIA POURROY CABRERA,  
POR SU INCONDICIONAL CARIÑO Y TOTAL  
APOYO QUE EN TODO TIEMPO HE SENTIDO.

CON PROFUNDA ADMIRACIÓN DE QUIEN NACE A UN NUEVO MUNDO CON SU INCORPORAMIENTO A LA VIDA DE LOS PROFESIONALES DE NUESTRO PAÍS, DEDICO ESTA TESIS A LOS INTEGRANTES DE LA GENERACION 50 DE ABOGADOS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, YA QUE MUCHOS DE ELLOS HAN SIDO MIS SILENTES-GUÍAS Y EJEMPLOS A SEGUIR EN LA DURA TAREA DE - LOGRAR JUSTICIA.

CON ESPECIAL AFECTO PARA MIS AMIGOS ;

LIC. MARIO J. NÚÑEZ BERACHA

LIC. VÍCTOR MANUEL VELA ROMÁN

LIC. MANUEL HALLIVIS PELAYO

LIC. RAÚL ORTIZ DE LA PEÑA

LIC. JOSÉ LUIS FLORES Y GARCÍA

LIC. GUADALUPE GONZÁLEZ PÉREZ

LIC. LOURDES OLIVA VILLEGAS

A MIS MAESTROS, COMPAÑEROS Y AMIGOS DE LA  
ENEP ACATLAN Y DE LA ENEP ARAGON.

## P R O L O G O

UTILIZANDO LAS MISMAS PALABRAS QUE CUANDO LLENÉ LA SOLICITUD DE REGISTRO DE TESIS INDIVIDUAL Y UNIDISCIPLINARIA, DIRÉ QUE ESTE TRABAJO TIENE COMO OBJETIVO PRIMORDIAL PERMITIR AL LECTOR PENETRAR AL CONOCIMIENTO DE LAS RAÍCES DE UN SISTEMA TRIBUTARIO RECIÉN ADOPTADO POR NUESTRO PAÍS, PARA CON ELLO LOGRAR QUE SEAN ENTENDIBLES LAS RAZONES POR LAS CUALES MÉXICO DIÓ UN PASO TAN IMPORTANTE EN EL ÁMBITO FISCAL AL SUSTITUIR EL "IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES" POR EL "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".

POR OTRA PARTE ES MENESTER QUE MANIFIESTE QUE LA INQUIETUD QUE MOTIVÓ A MI PERSONA POR SELECCIONAR ESTE TEMA Y, MAS AÚN, POR ESCRIBIR AL RESPECTO, SURGIÓ DE MI COMPENETRACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, LUGAR EN EL QUE LOS TÓPICOS FISCALES MIL VECES TRATADOS EN LAS AULAS DE MI UNIVERSIDAD, SE CONVIERTEN SÚBITAMENTE EN REALIDADES, Y QUE PARA QUIENES COMO YO AMAN ENTRAÑABLEMENTE SU CARRERA DE LICENCIADO EN DERECHO, RESULTAN SIMPLE Y SENCILLAMENTE FASCINANTES.

DE IGUAL MANERA SIENTO NECESARIO ACLARAR A TODO AQUEL QUE ME HAGA EL HONOR DE LEER ESTA TESIS, QUE MAS QUE UNA RECOPIACIÓN DE DATOS Y FECHAS, ES UN TRABAJO QUE TIENDE MODESTAMENTE A CONTRIBUIR CON NUEVAS IDEAS PARA LA APLICACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO DE REFERENCIA, SIEMPRE TOMANDO EN CONSIDERACIÓN LOS REQUERIMIENTOS Y NECESIDADES DE NUESTRO MÉXICO Y SIN DESATENDER EL PATRÓN COMPARATIVO DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL, QUE SE FUNDAMENTA PRINCIPALMENTE EN LAS EXPERIENCIAS ADQUIRIDAS A TRAVÉS DEL TIEMPO DE APLICACIÓN DE SISTEMAS TRIBUTARIOS TIPO VALOR AGREGADO.

POR ULTIMO, E INDEPENDIEMENTE DE LA ENORME SATISFACCIÓN QUE SIENTO AL PODER OFRECER A MI UNIVERSIDAD IDEAS NUEVAS EN EL CAMPO DEL DERECHO FISCAL, QUIERO HACER PATENTE EL INAPRECIABLE APOYO QUE EN TODO TIEMPO SENTÍ POR PARTE DE MIS FAMILIARES Y AMIGOS, YA QUE SIN EL ESTÍMULO Y MOTIVACIONES SUFICIENTES SE HACE SIEMPRE MAS DURA LA TAREA DE CUMPLIR CON UN REQUISITO INELUDIBLE PERO NECESARIO PARA EL PROFESIONAL QUE PRETENDA EJERCER SU CARRERA SIN NUBARRONES QUE ENSOMBREZCAN SU CIELO DE TRANQUILIDAD: LA FORMULACIÓN DE LA TESIS.

## INTRODUCCION

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ES HOY UN TEMA DE MÁXIMA ACTUALIDAD, SIN EMBARGO, LA IDEA DEL MISMO NO ES DE NUESTRO TIEMPO. SE REMONTA A LA DÉCADA DE LOS AÑOS VEINTES Y FUE INICIALMENTE FORMULADA POR LA DOCTRINA ANGLOSAJONA Y ALEMANA: EN EL AÑO DE 1919 VON SIEMENS DEFENDIÓ LA TRANSFORMACIÓN DEL IMPUESTO ALEMAN SOBRE LAS VENTAS, QUE ERA UN TIPO DE IMPUESTO EN CASCADA, HACIA UN IMPUESTO TIPO VALOR AGREGADO.

DE CUALQUIERA DE LAS MANERAS, EL IVA COMENZÓ A FORMAR PARTE DE LA CONVERSACIÓN DIARIA DE LA COLECTIVIDAD MEXICANA A PARTIR DE LA PUBLICACIÓN DE LA LEY QUE REGULARÍA EL IMPUESTO DE REFERENCIA EN DICIEMBRE DE 1978, SIENDO A PARTIR DE AQUEL MOMENTO CUANDO COMENZARON A SURGIR LAS INQUIETUDES LÓGICAS POR CONOCER LOS ORÍGENES Y LAS RAZONES POR LAS CUALES EL ASPECTO FISCAL DE MÉXICO IBA A INCURSIONAR EN NUEVOS CAMINOS.

TODO EN ESTE MUNDO TIENE UNA EXPLICACIÓN Y RAZÓN DE SER, Y LA INCORPORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO NO ES LA EXCEPCIÓN, MÉXICO

CO, COMO TODOS LOS PAÍSES QUE TIENEN LA ASPIRACIÓN DE -  
UNA SUPERACIÓN INTERNA Y LA DE LOGRAR EL RECONOCIMIENTO  
DE SUS VALORES EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL, HA TENIDO -  
SIEMPRE PRESENTE LA IDEA DEL "CAMBIO", CONSIDERANDO A ÉS-  
TE COMO EL MEDIO FUNDAMENTAL PARA LOGRAR EL BIENESTAR -  
DE SUS CIUDADANOS Y AL MISMO TIEMPO LIBERARLOS DE VIVIR  
ENCADENADOS A FORMAS Y SISTEMAS QUE CONFORME PASA EL -  
TIEMPO SE CONVIERTEN EN OBSOLETOS Y CONSTITUYEN A LA -  
POSTRE EL CÁNCER DE LOS GOBIERNOS.

NUESTRO PAÍS VENÍA OPERANDO CON EL IMPUESTO -  
SOBRE INGRESOS MERCANTILES DESDE 1948, FECHA EN LA QUE  
SE IMPLANTÓ CON LA INTENCIÓN DE SUSTITUIR LA PARTE RELA  
TIVA AL IMPUESTO GENERAL DEL TIMBRE QUE RESULTABA OBSO-  
LETO PARA GRAVAR EL COMERCIO Y LA INDUSTRIA, ASÍ COMO -  
SUPRIMIR LOS GRAVAMENES SOBRE PATENTE O SOBRE GIROS CO-  
MERCIALES QUE EXISTÍAN EN LAS DIVERSAS ENTIDADES FEDERA  
TIVAS DEL PAÍS, CUYAS TASAS Y TRATAMIENTOS DIFERENTES -  
HACÍAN YA EXCESIVAMENTE DIFÍCIL PARA EL CONTRIBUYENTE -  
EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES.

ASÍ PUES, AL IGUAL QUE EN ESE AÑO DE 1948 SE  
HIZO NECESARIO EL CAMBIO, EN ESTE TIEMPO SE HIZO INDIS-  
PENSABLE TAMBIÉN, PUES LOS FINES QUE SE PERSEGUÍAN CON

EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES SE LOGRARON EN -  
GRAN MEDIDA, PERO DESAFORTUNADAMENTE SE INCUBARON TAM--  
BIÉN UNA SERIE DE DEFECTOS A SU SISTEMA QUE, DE HABER -  
CONTINUADO APEGADOS A ÉL, HUBIERAMOS INCURRIDO EN EL -  
ERROR DE ESTANCARNOS EN EL ÁMBITO FISCAL, EN RELACIÓN A  
OTROS PAÍSES DEL GEOIDE.

## CAPITULO I

## GENERALIDADES

- A) ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.
- B) DEFINICIONES IMPORTANTES DEL IMPUESTO.
- C) ALGUNAS TEORÍAS SOBRE EL IMPUESTO.
- D) CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS.

- A) ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

DESDE QUE EL HOMBRE ES HOMBRE, HA VIVIDO EN -  
ALGÚN TIPO DE SOCIEDAD. LO MISMO EN LAS ÉPOCAS PRIMITI-  
VAS DEL SALVAJISMO Y DE LA BARBARIE QUE EN NUESTRA COM-  
PLEJA Y SOFISTICADA COLECTIVIDAD. PERO LA HISTORIA NOS  
HA ENSEÑADO QUE EL INDIVIDUO SIEMPRE HA SIDO CONSCIENTE  
DE LA IMPORTANCIA QUE REPRESENTA SATISFACER LAS NECESI-  
DADES PRIMARIAS DE ÉL EN LO PARTICULAR Y DE LA SOCIEDAD  
A LA QUE PERTENECE.

ATENDIENDO A LAS ÉPOCAS, NOS PERCATAREMOS QUE  
UNA NECESIDAD PRIMARIA FUE LA ASOCIACIÓN QUE INCIDENTAL

MENTE OCURRIÓ PARA PROTEGERSE DE LOS DEMÁS CONGÉNERES, DE LOS ANIMALES ANTIDILUVIANOS Y DE LAS FUERZAS DESENCADENADAS DE LA NATURALEZA. PERO AL TIEMPO QUE LOGRÓ SATISFACER SU NECESIDAD DE PROTECCIÓN MÚTUA, SE PERCATÓ - QUE DIÓ ORIGEN A UNA NUEVA NECESIDAD, LA DE MANTENER - UNIDOS A LOS MIEMBROS DE SU PRIMITIVA SOCIEDAD, PUES TODOS Y CADA UNO DE LOS INTEGRANTES DE LA MISMA CONTINUABAN TENIENDO EL APREMIO DEL ALIMENTO Y VESTIDO. FUE - ASÍ COMO ESA ASOCIACIÓN INCIDENTAL QUE OCURRIÓ CON EL - FÍN DE PROTEGERSE DE OTROS FACTORES, SE CONVIRTIÓ EN - UNA ASOCIACIÓN TENDIENTE A SUMINISTRAR EL ALIMENTO Y VESTIDO NECESARIOS A SU COLECTIVIDAD, LOGRANDO CON ESTE COMPORTAMIENTO QUE LOS MENOS APTOS PARA LA CACERÍA Y - PESCA TUVIERAN LA POSIBILIDAD DE SOBREVIVIR.

NO ES TAN IMPORTANTE EL HECHO DE QUE ALGUNOS MIEMBROS DE ESA PRIMITIVA SOCIEDAD LOGRARAN ALIMENTARSE CON CASI NINGÚN ESFUERZO PARA CONSEGUIRLO, COMO EL DE PERCATARNOS QUE DESDE AQUELLOS REMOTOS TIEMPOS EL HOMBRE SE HIZO CONSCIENTE DE LA ENORME IMPORTANCIA QUE TENÍAN SUS CONTRIBUCIONES EN ESPECIE PARA SU COLECTIVIDAD.

PARALELAMENTE A LOS SISTEMAS SOCIALES DEL HOMBRE SE FUE DEPURANDO EL CONCEPTO Y LO QUE EN SÍ ES EL -

ESTADO; ATRIBUYÉNDOSELE A ÉSTE DESDE AQUEL ENTONCES LA FACULTAD DE IMPONER LOS TRIBUTOS.

NUESTRA RAZA DE BRONCE NO HA SIDO INDIFERENTE A LA IMPORTANCIA QUE LAS CONTRIBUCIONES IMPUESTAS POR EL ESTADO TIENEN PARA EL PUEBLO, Y ELLO SE REFLEJA FIELMENTE EN LAS FORMAS EN COMO NUESTROS AZTECAS SE COMPOR- TABAN AL RESPECTO.

LOS AZTECAS TENÍAN ORGANIZADO UN DOBLE SISTE- MA IMPOSITIVO: EL QUE RECAÍA EN LOS PUEBLOS SOJUZGADOS, QUE ERA EL MÁ S IMPORTANTE POR LA CUANTÍA DE LA RECAUDA- CIÓN, Y EL SEÑALADO A LOS PROPIOS MEXICANOS.<sup>1</sup> POR LAS CARACTERÍSTICAS DE ESTA TESIS, SOLO NOS REFERIREMOS BRE VEMENTE A LOS QUE MANUEL YÁÑEZ LLAMA "TRIBUTOS INTERIO- RES"<sup>2</sup> Y, DENTRO DE ÉSTOS, LOS QUE GRAVITABAN SOBRE EL - COMERCIO Y LA INCIPIENTE INDUSTRIA.

-----

(1) *Breve y Sumaria Relación de los Señores de la Nueva España.* - Alonso Zorita. UNAM. 1963. Pags. 100, 117 y ss.

(2) *El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra Organi- zación Política.* Talleres de Impresión de Estampillas y Valo res. México 1958. Tomo<sup>1</sup> pag. 24.

LOS COMERCIANTES Y ARTESANOS O INCIPIENTES INDUSTRIALES, NO OBSTANTE PERTENECER A LA CLASE COMÚN DE INDIOS LLAMADOS "MACEHUALES", OCUPABAN DENTRO DE ELLA UN RANGO SUPERIOR A LA DE LOS LABRADORES, EN VIRTUD DE QUE SU "LINAJE" ERA CONOCIDO, PUES ÚNICAMENTE PODÍAN DEDICARSE A TALES ACTIVIDADES POR HERENCIA O CON AUTORIZACION EXPRESA DE LOS SEÑORES A QUIENES ESTABAN SOMETIDOS.<sup>3</sup>

LOS ARTESANOS Y LOS COMERCIANTES REALIZABAN SUS LABORES NORMALMENTE EN LOS MERCADOS Y PLAZAS PÚBLICAS, EN CALLES DESTINADAS ESPECIALMENTE PARA CADA GÉNERO DE MERCADERÍAS, SIN QUE SE ENTROMETA OTRA ALGUNA, Y EN ÉSTO TIENEN MUCHO ORDEN Y CONCIERTO. SEGÚN EL PROPIO CONQUISTADOR DE LA NUEVA ESPAÑA, HERNÁN CORTÉS,<sup>4</sup> LOS PRINCIPALES ARTÍCULOS CON LOS QUE SE COMERCIABA, Y EN GRAN ESCALA, YA QUE LOS DOS MERCADOS MÁS IMPORTANTES DE TENOCHTITLAN REUNÍAN ALREDEDOR DE NOVENTA MIL PERSONAS DIARIAMENTE, ENTRE COMPRADORES Y VENEDORES, ERAN: JOYERIA DE ORO Y PLATA, JOYAS DE PLUMAJE, PEDRERIA, LEÑA, CARBÓN, HIERBAS DE COMER Y MEDICINALES, ANIMALES, CUEROS, AZÚCAR, VINO Y EN FIN TODOS AQUELLOS PRODUCTOS QUE SE HALLABAN EN LA TIERRA.

-----

(1) *Alonso de Zorita. Ob. cit. pag. 112*

(4) *Historiadores Primitivos de Indios. Segunda Carta de Relación, Madrid, 1852. Tomo I pp. 18 y ss. Alonso de Zorita. Op. Cit., pp. 82, 86-88.*

LOS IMPUESTOS SE PAGABAN EN ESPECIE, DE ACUERDO CON LO QUE CAMBIABAN LOS COMERCIANTES O PRODUCÍAN LOS ARTESANOS; SIN EMBARGO, NO ES POSIBLE PRECISAR LA MEDIDA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, TODA VEZ QUE LA MISMA DEPEN-- DÍA DE LAS CUOTAS FIJADAS GLOBALMENTE Y EN LA DISTRIBU-- CIÓN ERA DIVERSA LA PORCIÓN FIJADA A LOS COMERCIANTES DE LA ESTABLECIDA PARA LOS ARTESANOS, DE DONDE, SI TOMAMOS EN CUENTA A LOS DEMÁS "MACEHUALES" DEDICADOS A LA AGRI-- CULTURA, EL RESULTADO PRODUCÍA MÚLTIPLES Y MUY VARIADAS CUOTAS TRIBUTARIAS.<sup>5</sup>

SIN EMBARGO, TODOS LOS "MACEHUALES" (LABRADO-- RES, COMERCIANTES Y ARTESANOS), PAGABAN LOS TRIBUTOS ME-- DIANTE UNA DISTRIBUCIÓN IGUALITARIA DE LA CARGA DENTRO - DE CADA GRUPO TRIBUTARIO: DE AHI EL PROCEDIMIENTO DIÓ - ORIGEN A UNA IMPOSICIÓN EQUITATIVA, TAL VEZ NO CALCULADA.

LA CORONA ESPAÑOLA TRATÓ DE IMPLANTAR UN SIS-- TEMA TRIBUTARIO QUE, SIN QUEBRANTAR LOS PROCEDIMIENTOS - DEL MEXICA, LE PERMITIERA INTRODUCIR LOS SISTEMAS DE VI-- GILANCIA Y COMPROBACIÓN EXISTENTES EN LA METRÓPOLI; NO - TANTO EN FUNCIÓN A LOS CONTRIBUYENTES INDÍGENAS, SINO EN RELACION A LOS CONQUISTADORES EN CUYA HONRADEZ Y LEALTAD NO SE CONFIABA GRAN COSA.

-----  
(5) *"El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI.*  
*José Miranda. Fondo de Cultura Económica, Colegio de México.*  
*México 1952. Pag. 32.*

PARA ESE FIN, EL 20 DE DICIEMBRE DE 1553 SE -  
 DESPACHÓ EN VALLADOLID UNA "CÉDULA REAL" POR LA QUE SU -  
 MAJESTAD PRETENDÍA SE LE INFORMARA DE LOS TRIBUTOS QUE -  
 LOS NATURALES LES PAGABAN A ALGUNOS SEÑORES.

DE ESA MANERA LOS SISTEMAS TRIBUTARIO EN NUESTRO PAÍS FUERON EVOLUCIONANDO Y SUFRIENDO UNA SERIE DE -  
 TRANSFORMACIONES QUE PASARON POR ETAPAS COMO LA DE LAS -  
 RENTAS DERIVADAS DEL PATRIMONIO DE LOS MONARCAS ESPAÑO--  
 LES, EL QUINTO REAL, LOS ESTANCOS, LA ALCABALA,<sup>5-1</sup> ETC.,  
 TODAS ÉSTAS EN EL MARCO HISTÓRICO DETERMINADO DE CUANDO  
 NUESTRO PAÍS DEPENDÍA EN FORMA TOTAL DE LA ADMINISTRA- -  
 CIÓN Y DE LA POLÍTICA DE ESPAÑA.

POSTERIORMENTE NUESTRO PAÍS, COMO NACIÓN LIBRE  
 POR VIRTUD DE SU INDEPENDENCIA, CONTINUÓ UTILIZANDO COMO  
 MEDIO DE RECAUDACIÓN LAS ALCABALAS.

---

(5-1) *Del árabe "al-gabala", cobranza, recepción ; del -  
 verbo "gabal", cobrar, referido a los tributos, -  
 provenientes del hebreo "cavala o gabeloth", im-  
 puesto sobre las compraventas (Juan Solórzano y -  
 Pereyra. "Política Indiana". idem. J. Esriche.  
 "Diccionario Razonado".*

UNA PRUEBA FIEL DE QUE EL INGRESO MÁS IMPORTANTE DEL ESTADO MEXICANO EN MATERIA DE IMPUESTOS INDIRECTOS DE AQUELLA ÉPOCA, ERAN LAS ALCABALAS, ES EL BANDO DE 30 DE JUNIO DE 1821, EXPEDIDO POR AGUSTÍN DE ITURBIDE, EN QUERÉTARO, EN SU CARÁCTER DE PRIMER JEFE DEL EJÉRCITO IMPERIAL MEXICANO DE LAS TRES GARANTÍAS, QUE EN TANTO LAS CORTES NACIONALES ESTABLECÍAN UN SISTEMA PERMANENTE DE HACIENDA, RATIFICÓ EL IMPUESTO DE ALCABALA, REDUCIENDO AL 6% EN RELACIÓN A LA TASA ANTERIOR AL MOVIMIENTO DE LIBERACIÓN, DEBIENDOSE COBRAR POR AFORO Y NO PORTARIFA,<sup>6</sup>

OTRO TIPO DE IMPUESTO QUE FIGURÓ, NO SOLAMENTE EN EL MÉXICO INDEPENDIENTE, BAJO OTRA DENOMINACIÓN, SINO QUE DE HECHO SE INTRODUJO EN LA NUEVA ESPAÑA DESDE 1638, FUÉ EL DEL "PAPEL SELLADO", QUE, DE ACUERDO CON FONSECA Y URRUTÍA, EN SU "HISTORIA GENERAL DE REAL HACIENDA", EL IMPUESTO LLAMADO DE "PAPEL SELLADO", SE INTRODUJO EN LA NUEVA ESPAÑA POR REAL CÉDULA DE FELIPE IV DE 28 DE DICIEMBRE DE 1638.<sup>6-1</sup>

---

(6) Joaquín D. Casasús., *"Historia de la Deuda Contratada en Londres"*. México, 1885. Imprenta del Gobierno.

(6-1) Roberto Gómez Reyes., *"Influencia del Desarrollo Económico en la Legislación Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles"*. México - 1964, pág. 41.

EL PROPÓSITO DEL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO ERA, COMO SU NOMBRE LO INDICA, QUE TODOS LOS INSTRUMENTOS PÚBLICOS, -- ESCRITURAS Y DESPACHOS QUE SE EXPIDIERON A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 1640, SE HICIERAN CONSTAR EN PAPEL SELLADO COMO UN REQUISITO DE FORMA SIN EL CUAL NO PODRÍAN TENER EFECTO NI VALOR ALGUNO.

EL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO SE APLICÓ DURANTE TODA LA ÉPOCA COLONIAL EN EL MÉXICO INDEPENDIENTE, SIN VARIAR EL OBJETO PARA EL QUE SE ESTABLECIÓ EN 1638.

COMO EN TODO CUANTO EXISTE, EL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO PRETENDIÓ SER SUSTITUIDO POR EL IMPUESTO DEL TIMBRE, -- POR VIRTUD DEL DECRETO DE 9 DE FEBRERO DE 1863. EN ESA DISPOSICIÓN SE ESTABLECÍA UNA CONTRIBUCIÓN DEL 1% QUE SE PAGA -- BA SOBRE EL VALOR DE TODAS LAS ESCRITURAS PÚBLICAS O PRIVADAS SIN HIPOTECA Y SOBRE EL VALOR DE LOS VALES, PAGARÉS, LIBRANZAS Y EN GENERAL TODA OBLIGACIÓN DE PAGO, INCLUSO PROVENIENTES DEL EXTRANJERO Y LOS QUE SE HALLABAN EN VÍA DE COBRO JUDICIAL.

SIN EMBARGO, EL DECRETO CITADO EN EL PÁRRAFO ANTERIOR, NO LLEGÓ A APLICARSE, RAZÓN POR LA CUAL DIJE QUE EL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO PRETENDIÓ SER SUSTITUIDO, YA QUE LAS CONDICIONES PREVALECIENTES EN EL GOBIERNO DE DON BENITO JUÁREZ --- ERAN DRAMÁTICAS Y ANGUSTIOSAS. EN CONSECUENCIA EL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO CONTINUÓ OPERANDO CON ALGUNAS MODIFICACIONES QUE, EN JULIO DE 1867 EL PRESIDENTE JUÁREZ IMPUSO AL DEDICARSE A REORGANIZAR LA HACIENDA PÚBLICA.

UN INFRUCTUOSO SEGUNDO INTENTO POR ELIMINAR EL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO, SE DIÓ LUGAR EN DICIEMBRE 31 DE 1871 -- AL EXPEDIRSE LA LEY DEL TIMBRE, MISMA QUE POR VIRTUD DE UN -- DECRETO DE 9 DE JUNIO DEL AÑO SIGUIENTE SE POSPUSO SU VIGENCIA PARA EL 10. DE SEPTIEMBRE DE 1872, FECHA EN LA QUE TAMPOCO ENTRÓ EN VIGOR, YA QUE POR DECRETO DE 5 DE AGOSTO DE ESE -- MISMO AÑO, SE ORDENÓ QUE COMENZARÍA A SURTIR SUS EFECTOS A -- PARTIR DEL DÍA 10. DE ENERO DE 1873.<sup>6-2</sup>

---

(6-2) Según Gómez Reyes, *Ob. cit.* la vigencia de la Ley del Timbre se aplazó en esas dos ocasiones por no haberse terminado la impresión de las estampillas.

ESTA LEY DEL TIMBRE QUE FINALMENTE SUSTITUYÓ AL IMPUESTO DEL PAPEL SELLADO, TUVO UNA ENORME CANTIDAD DE MODIFICACIONES, DENTRO DE LAS CUALES SE ENCUENTRAN COMO PRINCIPALES LAS SIGUIENTES:

1.- EL 28 DE MARZO DE 1876 SE EXPIDE UNA NUEVA LEY DEL TIMBRE QUE INICIA LA SUBSTITUCIÓN DE ALCABALAS AL COMERCIO Y A LA INDUSTRIA:

2.- EL 23 DE MAYO DE 1881 LA LEY DEL TIMBRE HIZO EXTENSIVO SU GRAVAMEN A LOS TABACOS LABRADOS, CERNIDOS Y EN PASTA:

3.- LA LEY DE INGRESOS DE 26 DE MAYO DE 1882, SE APLICÓ EL TRIBUTOS DEL TIMBRE A LAS BEBIDAS EMBRIAGANTES, NAIPES Y SE GENERALIZÓ A TODAS LAS MERCANCÍAS Y MANUFACTURAS NACIONALES Y EXTRANJERAS QUE QUEDARON GRAVADAS CON EL 2% SOBRE SU PRECIO DE VENTA:

4.- YA PARA EL AÑO DE 1884, LA LEY DEL TIMBRE, HABÍA SIDO CONSTANTEMENTE ADICIONADA Y MODIFICADA POR DECRETOS, REGLAMENTOS Y LEYES DE INGRESOS, Y ESE AÑO HABÍA INCLUIDO EN EL GRAVAMEN TODOS LOS BIENES PRODUCIDOS EN EL PAÍS O EN EL EXTRANJERO.

5.- EL 26 DE NOVIEMBRE DE 1884, SE REFORMA EL ARTÍCULO 124 CONSTITUCIONAL, ESTABLECIENDO QUE LAS ALCABALAS -- QUEDARÍAN ABOLIDAS, ASÍ COMO LAS ADUANAS INTERIORES, A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 1886.

6.- EL 10. DE JUNIO DE 1906 SE EXPIDE UNA LEY DE LA RENTA FEDERAL DEL TIMBRE QUE, EN NADA MEJORÓ LOS SISTEMAS ESTABLECIDOS POR LA ANTERIOR; ANTES BIEN INCLUYÓ DIVERSOS IMPUESTOS ESPECIALES, REGULADOS POR SUS PROPIAS LEYES PARA QUE SE CUBRIERAN CON TIMBRES; ELEVÓ LAS TASAS Y, POR ÚLTIMO FIJÓ UN SISTEMA ARBITRARIO DE VIGILANCIA SOBRE LOS -- CONTRIBUYENTES, TODA VEZ QUE DISPUSO QUE LAS VISITAS A LOS NEGOCIOS DE AQUELLOS PUDIERAN DECRETARSE SOLO POR SOSPECHA, FUNDADA O NO, DE EVASIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO.

ALGUNOS INGRESOS COMO LAS UTILIDADES OBTENIDAS PORCOMERCIANTE S E INDUSTRIALES, AGRICULTORES, PERSONAS QUE IMPONEN A REDITOS SUS CAPITALES Y OTROS, FUERON SEPARADOS DE SU VINCULACIÓN CON EL IMPUESTO DEL TIMBRE A RAÍZ DE 1925,- AÑO EN QUE APARECE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Así LAS COSAS, ES EVIDENTE QUE EL SISTEMA FISCAL DE -  
NUESTRO PAÍS HA OPERADO CON UN SINNÚMERO DE IMPUESTOS INDI -  
RECTOS CON EL FIN DE LOGRAR UNA ESTABILIDAD Y EQUILIBRIO --  
CONVENIENTES PARA SU MEJOR DESARROLLO INTERNO Y EN EL ÁMBITO-  
INTERNACIONAL, FIGURANDO EN LAS PÁGINAS DE LA HISTORIA DE --  
LOS IMPUESTOS DE ESE TIPO, ADEMÁS DEL IMPUESTO DEL TIMBRE, -  
OTROS COMO SOBRE CERVEZA, AGUAMIEL Y DERIVADOS DE SU FERME-  
NTACIÓN; SOBRE GASOLINA, ENERGÍA ELÉCTRICA, ETC., ETC., TODOS  
ELLOS EN SU DOBLE ASPECTO A LA PRODUCCIÓN Y AL CONSUMO; EN -  
SAMBLE DE AUTOMÓVILES, SOBRE LLANTAS Y ARTÍCULOS DE HULE, SO-  
BRE CERILLOS Y FÓSFOROS, SOBRE TABACOS LABRADOS, ETC., ETC.

RESULTARÍA UNA LARGA LISTA DE IMPUESTOS INDIRECTOS --  
SI PRETENDIÉRAMOS ENUMERARLOS TODOS, SIN EMBARGO, POR LA IM-  
PORTANCIA Y LA RELEVANCIA QUE EL IMPUESTO DEL TIMBRE TUVO EN  
SU VIDA ACTIVA, ES POR LO QUE LE DEDIQUÉ UN POCO MÁS DE TIN-  
TA, ESTUDIO Y TIEMPO.

DE LA LARGA LISTA DE IMPUESTOS INDIRECTOS QUE HAN FI-  
GURADO EN LA HISTORIA DEL DERECHO TRIBUTARIO DE NUESTRO PAÍS,  
SIN DUDA EL MÁS IMPORTANTE DE ENTRE TODOS ELLOS, QUE POR RA-

ZONES OBIAS LO ES TAMBIÉN PARA LA ELABORACIÓN DE ESTA TESIS, ES EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES PROMULGADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1947, CONSIDERADO TÉCNICAMENTE COMO UN DOBLE IMPUESTO GENERAL A LA PRODUCCIÓN Y AL CONSUMO, Y DEL QUE HABLAREMOS MÁS AMPLIAMENTE EN EL INCISO A) DEL CAPITULO II DE ESTA TESIS.

ESTE GRAVAMEN ABROGÓ EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES MERCANTILES E INDUSTRIALES,<sup>7</sup> PERO PARA LAS NECESIDADES DE NUESTRO PAÍS RESULTABA YA SER TAMBIÉN UN TANTO OBSOLETO Y PROBLEMÁTICO DADAS LAS FALLAS DE QUE SU SISTEMA ADOLECIA. POR TALES RAZONES EN LA DÉCADA DE LOS SESENTAS, LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO COMENZÓ A ACARICIAR LA IDEA DE SUBSANAR DICHAS FALLAS MEDIANTE LA IMPLANTACIÓN DE UN NUEVO IMPUESTO CON UN SISTEMA ADMINISTRATIVO COMPLETAMENTE NUEVO.

---

(7) *Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1947, México.*

EL NUEVO IMPUESTO QUE LA S.H. Y C.P. PRETENDÍA IMPLANTAR PARA CORREGIR LAS FALLAS DEL I.S.I.M. EN EL AÑO DE 1968 ERA UN IMPUESTO DEL TIPO VALOR AGREGADO QUE EN AQUEL ENTONCES DENOMINÓ "IMPUESTO SOBRE EGRESOS". SIN EMBARGO, NO FUÉ LLEVADO A LA PRÁCTICA POR TEMOR A QUE NO ESTUVIESE LO SUFICIENTEMENTE DEPURADO Y ADECUADO A LAS NECESIDADES DE NUESTRO PAÍS E INCURRIR, COMO CONSECUENCIA, EN LOS MISMOS ERRORES QUE CON EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

EL MENCIONADO IMPUESTO SOBRE EGRESOS PROYECTADO, ES DE HECHO LA SIMIENTE DE NUESTRO ACTUAL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Y SE BASÓ PRINCIPALMENTE EN LOS GRAVÁMENES EN VIGOR EN FRANCIA Y ALEMANIA FEDERAL EN 1954 Y 1968 RESPECTIVAMENTE PARA REEMPLAZAR LOS IMPUESTOS MÚLTIPLES EN CASCADA - EXISTENTES ENTONCES EN ESTOS PAÍSES.

DE TODO ESTO HABREMOS DE PROFUNDIZAR CON MÁS DETALLE EN EL PAÍTULO CORRESPONDIENTE A "GENESIS" (CAPÍTULO - 11).

## B) DEFINICIONES IMPORTANTES DE IMPUESTO.

DEFINIR NO ES SENCILLO, YA QUE CUALQUIER DEFINICIÓN SE ENCONTRARÁ IMPREGNADA DE LAS TENDENCIAS Y PENSAMIENTOS DEL PROPIO AUTOR; SIN EMBARGO, LO QUE RESULTA MÁS SANO ESTOMAR EN CONSIDERACIÓN LOS PUNTOS COINCIDENTES DE LAS DEFINICIONES Y BUSCAR ENTENDER LA ESCENCIA DE LO QUE SE PRETENDE EXPLICAR.

LA ACLARACIÓN ANTERIOR ES CON EL FIN DE QUE SEAN ACEPTADAS AL MENOS PARA SU ANÁLISIS LAS DEFINICIONES QUE DE IMPUESTO HE LOGRADO CONJUNTAR.

EN PRINCIPIO DIREMOS QUE L.A. CACHERO DEFINE A LOS IMPUESTOS COMO SIGUE:

"LA L. G. T. LOS DEFINE COMO TRIBUTOS EXIGIDOS SIN CONTRAPRESTACIÓN, CUYO HECHO IMPONIBLE ESTÁ CONSTITUIDO POR NEGOCIOS, ACTOS O HECHOS DE NATURALEZA JURÍDICA O ECONÓMICA QUE PONEN DE MANIFIESTO LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO PASIVO, COMO CONSECUENCIA DE LA POSESIÓN DE UN PATRIMONIO, LA CIRCULA

CIÓN DE LOS BIENES O LA ADQUISICIÓN DE LA RENTA."<sup>8</sup>  
 EL IMPUESTO, POR TANTO, APARECE COMO UNA PRESTA -  
 CIÓN DE CARÁCTER PECUNIARIO, EXIGIBLE DE FORMA --  
 UNILATERAL POR LA ADMINISTRACIÓN EN VIRTUD DE SU-  
 POTESTAD DE IMPERIUM, CON EL FIN CONCRETO DE PRO-  
 CURARSE UN INGRESO ESTABLECIDO POR LA LEY.<sup>9</sup>

POR OTRA PARTE NOS ENCONTRAMOS CON DEFINICIONES DE  
 IMPUESTO TAN INTERESANTES COMO LAS SIGUIENTES:

NITTI, -"EL IMPUESTO ES UNA CUOTA, PARTE DE SU RIQUEZA, --  
 QUE LOS CIUDADANOS DAN OBLIGATORIAMENTE AL ESTADO-  
 Y A LOS ENTES LOCALES DE DERECHO ADMINISTRATIVO --  
 PARA PONERLOS EN CONDICIONES DE PROVEER A LA SATIS-  
 FACCIÓN DE LAS NECESIDADES COLECTIVAS. SU CARÁC -  
 TER ES COACTIVO Y SU PRODUCTO SE DESTINA A LA REA-  
 LIZACIÓN DE SERVICIOS DE UTILIDAD GENERAL Y DE NA-  
 TURALEZA INDIVISIBLE."

---

(8) *Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.*

(9) L.A. Martínez Cacheco, *Diccionario de Hacienda y Derecho Fiscal*,  
 edit. Pirámide, Madrid 1976, Pág. 104 .

EHEBERG.- "LOS IMPUESTOS SON PRESTACIONES, HOY POR LO REGULAR EN DINERO, AL ESTADO Y DEMÁS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO, QUE LAS MISMAS RECLAMAN, EN VIRTUD DE SU PODER COACTIVO, EN FORMA Y CUANTÍA DETERMINADAS UNILATERALMENTE Y SIN CONTRAPRESTACIÓN ESPECIAL CON EL FIN DE SATISFACER LAS NECESIDADES COLECTIVAS."

VITI DE MARCO.- " EL IMPUESTO ES UNA PARTE DE LA RENTA DEL CIUDADANO, QUE EL ESTADO PERCIBE CON EL FIN DE PROPORCIONARSE LOS MEDIOS NECESARIOS PARA LA PRODUCCIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS GENERALES."

JOSE ALVAREZ DE CIENFUEGOS.- "EL IMPUESTO ES LA PARTE DE RENTA NACIONAL QUE EL ESTADO SE APROPIA PARA APLICARLA A LA SATISFACCIÓN DE LAS NECESIDADES PÚBLICAS, DISTRAYÉNDOLA DE LAS PARTES ALÍCUOTAS DE AQUELLA RENTA PROPIEDAD DE LAS ECONOMÍAS PRIVADAS Y SIN OFRECER A ÉSTAS COMPENSACIÓN ALGUNA ESPECÍFICA Y RECÍPROCA DE SU PARTE."

LUIGI COSSA.- "EL IMPUESTO ES UNA PARTE PROPORCIONAL DE LA RIQUEZA DE LOS PARTICULARES DEDUCIDO POR LA AUTORIDAD PÚBLICA, A FIN DE PROVEER A AQUELLA PARTE DE LOS GASTOS DE UTILIDAD GENERAL QUE NO CUBREN LAS RENTAS PATRIMONIALES."<sup>10</sup>

COMO ES DE OBSERVARSE EN LA MAYORÍA DE LAS DEFINICIONES QUE DE IMPUESTO SEÑALAMOS, EXISTEN TÉRMINOS COMUNES COMO SON LAS PALABRAS: "PRESTACIONES", "RENTA", "GASTOS PÚBLICOS", ETC., QUE SON LAS QUE EN DETERMINADO MOMENTO -- PREVALECIERAN EN LA DEFINICIÓN QUE ESCOJAMOS.

EVIDENTEMENTE INFLUIDO EL LEGISLADOR POR LOS TÉRMINOS COMUNES QUE APUNTAMOS ANTERIORMENTE, EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938, EN SU ARTÍCULO 20. DEFINÍA EL IMPUESTO EN LOS SIGUIENTES TÉRMINOS:

---

[10] Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Edit. Porrua, México 1974, Pág. 35 y 36.

"SON IMPUESTOS LAS PRESTACIONES EN DINERO O EN ESPECIE, QUE EL ESTADO FIJA UNILATERALMENTE Y CON CARÁCTER OBLIGATORIO A TODOS AQUELLOS INDIVIDUOS CUYA SITUACIÓN COINCIDA CON EL HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL." 11

LA ANTERIOR DEFINICIÓN DE IMPUESTO QUE OPERABA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938, GUARDA UNA ENORME SIMILITUD CON LA DEFINICIÓN QUE UN PROFESOR DE LA UNIVERSIDAD DE INNSBRUCK AUSTRIA DABA EN SU LIBRO DE DERECHO FINANCIERO, YA QUE ÉSTE MAESTRO CUYO NOMBRE ES EL DE FRANZ VON MYRBACH RAHEINFEL DEFINE EN SU LIBRO A LOS IMPUESTOS COMO: "PRESTACIONES EN DINERO QUE EL ESTADO FIJA UNILATERALMENTE Y CON CARÁCTER OBLIGATORIO, A TODAS LAS PERSONAS CUYA SITUACIÓN COINCIDAN CON LA QUE LA LEY SEÑALA COMO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL SIN QUE HAYA OTRO TÍTULO PARA DAR NACIMIENTO A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA".

---

(11) *Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de 30 de diciembre de 1938, México.*

EN LA ACTUALIDAD LA DEFINICIÓN QUE ENCONTRAREMOS DE IMPUESTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES EN TÉRMINOS GENERALES LA MISMA IDEA QUE SE TIENE EN EL RESTO DE -- LAS DEFINICIONES QUE ABORDAMOS, CON LA VARIANTE DE QUE ES MÁS ESCUETA PERO NO POR ELLO MENOS EXPLÍCITA.

C.F.F. ART. 20.- " SON IMPUESTOS LAS PRESTACIONES-- EN DINERO O EN ESPECIE QUE FIJA LA LEY CON CARÁCTER GENERAL Y OBLIGATORIO, A CARGO DE PERSONAS FÍSICAS Y MORALES, PARA CUBRIR LOS GASTOS PÚBLICOS."<sup>12</sup>

CON TODO ESTO CREO ES SUFICIENTE PARA LOGRAR QUE EL LECTOR DE ESTA TESIS PUEDA ESTAR CIERTO DE LO QUE SIGNIFICA LA PALABRA IMPUESTO, ASÍ COMO DE SU NATURALEZA, POR LO QUE, CONFIADO DE LOS RESULTADOS DE ESTA BREVE EXPOSICIÓN,-- NOS ADENTRAREMOS EN OTRO TEMA INTERESANTE TAMBIÉN COMO LO ES EL DE CONOCER ALGUNAS TEORIAS QUE HAN GIRADO EN TORNO - A LA CLASIFICACIÓN QUE DE LOS IMPUESTOS SE HAN HECHO.

---

(12) *Código Fiscal de la Federación, México, 1981.*

C) ALGUNAS TEORÍAS SOBRE EL IMPUESTO.

PARA QUIENES HAN ESTUDIADO LO ELEMENTAL DE LA RAMA DEL DERECHO FISCAL, RECORDARÁN SIN DUDA LAS CLÁSICAS CINCO TEORÍAS QUE EXISTEN Y GIRAN EN TORNO A LA NATURALEZA DEL IMPUESTO.

BREVEMENTE RECORDAREMOS QUE ESAS CINCO TEORÍAS SON CONOCIDAS COMO:

- 1.- TEORIA DE LA EQUIVALENCIA.
- 2.- TEORIA DEL SEGURO.
- 3.- TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.
- 4.- TEORIA DEL SACRIFICIO.
- 5.- TEORIA DE EHEBERG.

CON EL FIN DE ABREVIAR LO MÁS POSIBLE, Y ASÍ LLEGAR AL PUNTO MEDULAR DE ESTE TRABAJO, RESUMIREMOS LO BÁSICOS DE LAS CINCO TEORÍAS SEÑALADAS.

1.- TEORÍA DE LA EQUIVALENCIA.- ESTA TEORÍA SOSTIENE QUE EL IMPUESTO ES EL PRECIO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL ESTADO A LOS PARTICULARES.

EN EFECTO, LA ESCUELA CAMERALISTA NACIDA A MEDIADOS DEL SIGLO XVII, ERA QUIEN SOSTENIA ESTA TESIS RESPECTO DE LOS IMPUESTOS Y MÁS CONCRETAMENTE PUFENDORF QUIEN SE EN CARGÓ DE LA DIFUSIÓN DE SU PENSAMIENTO AL RESPECTO.

PUFENDORF SOSTENÍA QUE EL IMPUESTO ES EL PRECIO DE LA PROTECCIÓN DE VIDAS Y HACIENDAS, POR LO QUE DEBE EXISTIR UNA CAPITACIÓN MODERADA, PARA LA PROTECCIÓN DE LA VIDA QUE SE SUPONE DE IGUAL VALOR PARA TODOS Y UNA TRIBUTACIÓN POR LA CUANTÍA DE LAS RENTAS, PARA LA PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO.

2.- TEORÍA DEL SEGURO.- ESTA TEORÍA SOSTIENE QUE EL IMPUESTO ES UNA PRIMA DE SEGURO QUE SE PAGA COMO GARANTÍA DE LA SEGURIDAD INDIVIDUAL QUE ESTA OBLIGADO A PROPORCIONAR EL ESTADO.

E. DE GIRADIN ES UNO DE LOS PARTIDARIOS DE ESTA TENDENCIA, YA QUE MANIFIESTA QUE EL IMPUESTO ES LA PRIMA DE SEGURO PAGADA POR AQUELLOS QUE POSEEN PARA ASEGURARSE CONTRA TODOS LOS RIESGOS DE SER PERTURBADOS EN SU POSESIÓN O EN SU DISFRUTE.

3.- TEORÍA DEL CAPITAL NACIONAL.- ESTA TEORÍA SE EXPLICA CASI POR SI SOLA, YA QUE A TODAS LUCES SE APRECIA QUE SOSTIENE QUE EL IMPUESTO REPRESENTA LA CANTIDAD NECESARIA - PARA CUBRIR LOS GASTOS QUE DEMANDA LA APLICACIÓN Y EXPLOTACIÓN DEL CAPITAL NACIONAL.

ESTA DEFINICIÓN ES DE M. MENIER, PARTIDARIO DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE EL CAPITAL.

4.- TEORÍA DEL SACRIFICIO.- ES LA QUE SE LLAMA TEORÍA DEL SACRIFICIO COMPLEMENTADA CON LA TEORÍA MÍNIMO SACRIFICIO. EL IMPUESTO DEBE SIGNIFICAR EL MENOR SACRIFICIO POSIBLE.

QUIEN CON MAYOR FERVOR HA DEFENDIDO SU TEORÍA SIN DUDA HA SIDO JOHN STUART MILL, PUES ÉSTE HOMBRE CONSIDERAR AL IMPUESTO COMO UN SACRIFICIO, SOLO QUE NO PRETENDE DAR CON ESTO UNA DEFINICIÓN SINO PROPORCIONAR UN ELEMENTO PARA LOGRAR UNA DISTRIBUCIÓN EQUITATIVA DE LOS IMPUESTOS.

5.- TEORÍA DE EHEBERG.- A GRANDES RASGOS, DIREMOS - QUE ESTE HOMBRE SOSTUVO LA IDEA DE QUE EL IMPUESTO ES SOLO

UN DEBER QUE NO NECESITA UN FUNDAMENTO JURÍDICO ESPECIAL.

UNA VEZ EXPLICADAS EN ESENCIA TODAS Y CADA UNA DE LAS TEORIAS DEL IMPUESTO QUE DIFERENTES AUTORES SOSTIENEN, ME ATREVERÉ A OPINAR QUE, AL IGUAL QUE CONSIDERA EL MAESTRO FLORES ZAVALA, LA TESIS DE MILL POR VIRTUD DE LA CUAL SOSTIENE QUE ESTIMA EL IMPUESTO COMO UN SACRIFICIO, ES CERTERA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL SUJETO IMPUESTO, YA QUE SIGNIFICA PARA EL QUE LO PAGA UN SACRIFICIO PORQUE NO OBTIENE COMPENSACIÓN ALGUNA CONCRETA, VISIBLE, MESURABLE, POR LA DISMINUCIÓN DE SUS RENTAS O DE SU PATRIMONIO QUE SUFRE AL PAGAR EL IMPUESTO. Y EL ESTADO AL ESTABLECER EL IMPUESTO, ES DECIR, AL DISTRIBUIR ENTRE LOS INDIVIDUOS LAS CARGAS PÚBLICAS, DEBERÁ TOMAR EN CUENTA ESTA SITUACIÓN PARA QUE ESE SACRIFICIO SEA EL MENOR POSIBLE.<sup>13</sup>

---

(13) Flores Zavala Ernesto, *elementos de finanzas públicas mexicanas*, Editorial Porrúa, México 1974, págs. 47-52.

D) CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS.

EL PODER TRIBUTARIO QUE EJERCEN EN MÉXICO TANTO LA FEDERACIÓN COMO LOS ESTADOS Y MUNICIPIOS, A TRAVÉS DEL -- CONGRESO GENERAL Y DE LAS LEGISLATURAS LOCALES, NO ES ABSOLUTO, SINO QUE SE ENCUENTRA SUJETO A LIMITACIONES ESTABLECIDAS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y DE ÉSTAS VAMOS A VALERNOS PARA EXPLICAR -- VARIOS PUNTOS IMPORTANTES QUE GIRAN EN TORNO AL TEMA DE -- LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS.

ALGUNAS DE LAS LIMITACIONES A QUE NOS REFERIMOS EN EL PÁRRAFO ANTERIOR, ESTABLECIDAS EN LA CONSTITUCIÓN, --- TIENEN EL CARÁCTER DE GARANTÍAS INDIVIDUALES, ES DECIR, -- DE DERECHOS SUBJETIVOS PÚBLICOS Y CONSTITUYEN UNA PARTE -- DE LAS LIMITACIONES AL PODER DEL ESTADO, EN SUS ASPECTOS- LEGISLATIVO Y EJECUTIVO, QUE HACEN DEL ESTADO MEXICANO -- UN ESTADO DE DERECHO.

ANTES DE AVOCARNOS A LA TAREA DE EXPLICAR EN DETALLE LA VINCULACIÓN QUE TIENE EL PODER TRIBUTARIO CON LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES, MENCIONAREMOS BREVEMENTE LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS SEGÚN ALGUNOS TRATADISTAS DE RECONOCIDO PRESTIGIO.

EL ECONOMISTA INGLÉS ADAM SMITH, EN SU LIBRO WEALTH - OF NATIONS, ESTABLECIÓ CUATRO PRINCIPIOS FUNDAMENTALES, DE LOS QUE, POR UN ANÁLISIS O DESARROLLO POSTERIOR, SE HAN DERIVADO OTROS. ESTOS CUATRO PRINCIPIOS SE HAN LLAMADO DE LA SIGUIENTE MANERA:

- 1.- DE JUSTICIA
- 2.- DE CERTIDUMBRE
- 3.- DE COMODIDAD
- 4.- DE ECONOMIA.

COMO DECÍAMOS ANTERIORMENTE, POR UN DESARROLLO POSTERIOR EL PRINCIPIO DE JUSTICIA HA SIDO TRANSFORMADO ACTUALMENTE EN DOS PRINCIPIOS QUE AHORA SE IDENTIFICAN COMO EL DE GENERALIDAD Y EL DE UNIFORMIDAD.

EL PRIMER PRINCIPIO CITADO, ES DECIR EL DE GENERALIDAD, QUIERE DECIR, SEGÚN EL MAESTRO ERNESTO FLORES ZAVALA, QUE TODOS DEBEN PAGAR IMPUESTOS, O EN TÉRMINOS NEGATIVOS, QUE NADIE DEBE ESTAR EXENTO DE PAGAR IMPUESTOS. SIN EMBARGO, NO DEBE ENTENDERSE EN TÉRMINOS TAN ABSOLUTOS ESTA OBLIGACIÓN, SINO LIMITADA POR EL CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ES DECIR, TODOS LOS QUE TENGAN ALGUNA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ESTARÁN OBLIGADOS A PAGAR IMPUESTOS: NADIE QUE TENGA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEBE ESTAR EXENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PAGARLOS. TAMPOCO DEBE ENTENDERSE ESTA REGLA EN EL SENTIDO DE QUE TODOS DEBEN PAGAR TODOS LOS IMPUESTOS, HABRÁ IMPUESTOS QUE SOLO DEBEN PAGAR CIERTAS PERSONAS Y OTROS QUE SERÁN A CARGO DE OTRAS, LO QUE SE DEBE PROCURAR ES QUE EL SISTEMA DE IMPUESTOS AFECTE A TODOS EN TAL FORMA, QUE NADIE CON CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEJE DE PAGAR ALGÚN IMPUESTO.<sup>14</sup>

---

(14) *Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1974, Edit. Porrúa. Pág. 132.*

AFÍN A LAS CONSIDERACIONES DE ERNESTO FLORES ZAVALLA, EL MAESTRO ARMANDO PORRAS Y LÓPEZ DICE QUE EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD SIGNIFICA QUE TODOS LOS HABITANTES DEL PAÍS, NATURALMENTE TENIENDO CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, DEBEN PAGAR LOS IMPUESTOS EN TÉRMINOS DE LEY.<sup>15</sup>

POR LO QUE HACE AL PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD, DERIVADO TAMBIÉN DEL DE JUSTICIA SOSTENIDO POR ADAM SMITH, DIREMOS QUE QUIERE DECIR QUE TODOS SON IGUALES FRENTE AL IMPUESTO: PERO EL PROBLEMA QUE HA TENIDO LA DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE IGUALDAD HAN SIDO LAS MÚLTIPLES Y VARIADAS -- CONTESTACIONES QUE LE HAN SURGIDO,

EL SEGUNDO PRINCIPIO SUSTENTADO POR ADAM SMITH, ES DECIR EL DE CERTIDUMBRE, SE RESUME A AFIRMAR QUE EL IMPUESTO QUE CADA INDIVIDUO ESTÁ OBLIGADO A PAGAR, DEBE SER FIJO Y NO ARBITRARIO. LA FECHA DE PAGO, LA FORMA DE REALIZARSE, LA CANTIDAD A PAGAR, DEBEN SER CLARAS PARA EL -- CONTRIBUYENTE Y PARA TODAS LAS DEMÁS PERSONAS.<sup>16</sup>

---

(15) Porras y López A. *Derecho Fiscal, Textos Universitarios S.A. México* 1972. Págs. 73 y 74.

(16) Flores Zavala E., *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porras, México* 1974. Pág. 140.

EL TERCERO DE LOS PRINCIPIOS EXPRESADOS QUE ES EL DE COMODIDAD, SE EXPLICA POR SÍ SOLO EN LA TRANSCRIPCIÓN QUE HAGA A CONTINUACIÓN DE UN PÁRRAFO DE LA OBRA DE SMITH, "WEALTH OF NATIONS".

"TODO IMPUESTO DEBE RECAUDARSE EN LA ÉPOCA Y - EN LA FORMA EN LAS QUE ES MÁS PROBABLE QUE CONVENGA SU PAGO AL CONTRIBUYENTE. UN IMPUESTO - SOBRE LA RENTA DE LA TIERRA O DE LAS CASAS, PAGADERO EN EL TIEMPO EN EL QUE, POR LO GENERAL, SE PAGAN DICHAS RENTAS, SE RECAUDA PRECISAMENTE CUANDO ES MÁS CONVENIENTE EL PAGO PARA EL - CONTRIBUYENTE O CUANDO ES MÁS PROBABLE QUE DISPONGA DE LOS MEDIOS PARA PAGARLO..."

COMO ES DE OBSERVARSE, EL NOMBRE QUE SE LE DIÓ A - ESTE PRINCIPIO ATIENDE DE HECHO A LA FACILIDAD O, COMO -- SU NOMBRE LO INDICA, COMODIDAD QUE DEBE TENER EL CONTRIBUYENTE PARA PAGAR SUS OBLIGACIONES FISCALES, YA NO PARA SU BENEFICIO EXCLUSIVO, SINO INCLUSO PARA PROTECCIÓN DEL PROPIO FISCO ANTE EL INCONVENIENTE DE LA INSOLVENCIA FUTURA DEL SUJETO OBLIGADO.

EL ÚLTIMO DE LOS PRINCIPIOS CITADOS QUE ES EL DE ECONOMÍA, ATIENDE AL PENSAMIENTO DE QUE TODO IMPUESTO DEBE PLANEARSE DE MODO QUE LA DIFERENCIA DE LO QUE SE RECAUDE Y LO QUE INGRESE EN EL TESORO PÚBLICO DEL ESTADO, SEA LO MÁS PEQUEÑA POSIBLE.

A LOS CUATRO PRINCIPIOS QUE CONSIDERA BÁSICOS Y QUE YA EXPLICAMOS BREVEMENTE, SE LE PUEDEN ADICIONAR OTROS COMO LOS QUE SOSTIENE ADOLFO WAGNER, Y QUE SÓLO MENCIONAREMOS, SIENDO ESTOS:

1.- PRINCIPIOS DE POLÍTICA FINANCIERA.

- A.- PRINCIPIO DE SUFICIENCIA DE LA IMPOSICIÓN.
- B.- PRINCIPIO DE ELASTICIDAD.

2.- PRINCIPIOS DE ECONOMÍA PÚBLICA.

- A.- ELECCIÓN DE BUENAS FUENTES DE IMPUESTOS
- B.- ELECCIÓN DE LAS CLASES DE IMPUESTOS.

3.- PRINCIPIOS DE EQUIDAD O REPARTICIÓN EQUITATIVA DE LOS IMPUESTOS.

- A.- GENERALIDAD

B.- UNIFORMIDAD.

4.- PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION FISCAL O PRINCIPIOS DE LOGICA EN MATERIA DE IMPOSICION.

A.- FIJEZA DE LA IMPOSICION

B.- COMODIDAD DE LA IMPOSICION

C.- TENDENCIA A REDUCIR LO MAS POSIBLE LOS GASTOS DE LA RECAUDACION DE LOS IMPUESTOS.

ADEMÁS DE WAGNER, HAN OPINADO EN RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS QUE DEBEN EXISTIR, AUTORES COMO PIETRO VERRI, GRIZIOTTI, Y ALGUNOS OTROS QUE EN RESUMEN PODRÍAMOS DECIR QUE SOSTIENEN:

LOS IMPUESTOS NO DEBEN JAMAS PESAR FUERTE E INMEDIATAMENTE SOBRE LAS CLASES POBRES.

COMO PODRÁ OBSERVARSE, LA MAYORÍA DE LAS APORTACIONES QUE LOS CONOCEDORES DEL RAMO HAN HECHO A LO LARGO DEL TIEMPO, SON COINCIDENTES EN UNA GRAN CANTIDAD DE PUNTOS, PREVALECIENDO LOS PRINCIPIOS SIGUIENTES:

1.- DE GENERALIDAD

- 2.- DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.
- 3.- DE UNIFORMIDAD.
- 4.- DE CERTIDUMBRE.
- 5.- DE COMODIDAD.

NO DEBEMOS OLVIDAR QUE TODOS LOS PRINCIPIOS O MÁXIMAS QUE HEMOS SEÑALADO SON PRINCIPIOS TEORÍCOS DE LOS IMPUESTOS- SEGÚN DIVERSOS AUTORES, Y QUE LOS AUTENTICOS PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LOS GRAVÁMENES, QUE SON LOS QUE TIENEN UNA VINCULACIÓN DIRECTA CON NUESTRA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, SON LOS QUE A CONTINUACIÓN MENCIONAREMOS.

EN EFECTO, LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LOS IMPUESTOS- SON LOS QUE SE ENCUENTRAN ESTABLECIDOS EN LA LEGISLACIÓN POSITIVA DE UN PAÍS. AL DECIR DE FLORES ZAVALA, PUEDEN CLASIFICARSE EN DOS CATEGORIAS: CONSTITUCIONALES Y ORDINARIOS.

LOS PRIMEROS SON AQUELLOS QUE ESTÁN ESTABLECIDOS EN LA LEY FUNDAMENTAL: LOS SEGUNDOS SON LOS ESTABLECIDOS EN LAS LEYES ORDINARIAS QUE SE REFIEREN A LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA DEL ESTADO. TODOS JUNTOS CONSTITUYEN EL DERECHO TRIBUTARIO, RAMA

## DEL DERECHO FINANCIERO PÚBLICO O DERECHO FISCAL.

CONSIDERANDO QUE EL TEMA A DESARROLLAR ES EL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS, ES LÓGICO SUPONER QUE LOS PRINCIPIOS QUE ANTERIORMENTE DEFINIMOS COMO CONSTITUCIONALES, SON LOS QUE NOS INTERESAN DE MANERA ESPECIAL. ASÍ PUÉS ES COMO NOS REFERIMOS A LOS PRECEPTOS CONTENIDOS EN NUESTRA CARTA MAGNA QUE TIENEN UNA ESTRECHA RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS EN NUESTRO PAÍS.

EL ARTÍCULO 50. DE LA CONSTITUCIÓN, EN SU PARTE-RELATIVA NOS DICE: "NADIE PUEDE SER PRIVADO DEL PRODUCTO DE SU TRABAJO, SINO POR RESOLUCIÓN JUDICIAL".

OBVIAMENTE QUE LOS IMPUESTOS GRAVAN GENERALMENTE EL RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES, COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SIMPLE TRABAJO DE LOS INDIVIDUOS, PERO ES LA PROPIA CONSTITUCIÓN, COMO VEREMOS MÁS ADELANTE, LA QUE IMPONE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR IMPUESTO, DE -

MANERA QUE SU COBRO EN TANTO SE HAGA DENTRO DE LOS LINEAMIENTOS GENERALES QUE LA CONSTITUCIÓN HA SEÑALADO, NO SIGNIFICA VIOLACIÓN ALGUNA A ESTE PRECEPTO; PERO SI SE ESTABLECE UN IMPUESTO SOBRE DETERMINADA ACTIVIDAD, TAN ONEROSO O MOLESTO QUE HAGA IMPOSIBLE SU EJERCICIO, TAL GRAVÁMEN SERÁ VIOLATORIO DE ESTA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.

EL ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL, SEÑALA EN UNA PARTE DE SU CONTENIDO: "NADIE PUEDE SER JUZGADO POR LEYES PRIVATIVAS. . ."

DERIVADO DE LA PARTE DEL ARTÍCULO 13 QUE CITAMOS, - EL MAESTRO FLORES ZAVALA ESTABLECE EL SIGUIENTE PRINCIPIO: "LAS LEYES TRIBUTARIAS NO DEBEN GRAVAR A UNA O VARIAS PERSONAS INDIVIDUALMENTE DETERMINADAS. EL GRAVAMEN SE DEBE -- ESTABLECER EN TAL FORMA, QUE CUALQUIER PERSONA CUYA SITUACIÓN COINCIDA CON LA SEÑALADA COMO HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL DEBE SER SUJETO DEL IMPUESTO."

ANALIZANDO UN POCO MÁS A FONDO LO RELATIVO AL ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL, Y RECORDANDO LO QUE RECIÉN TRATAMOS COMO PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS, NOS PERCATAREMOS QUE SE AJUSTA EN BUENA MEDIDA AL PRINCIPIO DE GENERALIDAD QUE INTEGRA EL DE JUSTICIA, YA QUE DIJIMOS - QUE ESTE PRINCIPIO NO EXIGE QUE TODOS LOS QUE TIENEN CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PAGUEN TODOS LOS IMPUESTOS ESTABLECIDOS POR EL ESTADO, SINO ÚNICAMENTE QUE PAGUE CADA QUIEN ALGÚN IMPUESTO, DE MANERA QUE UNAS PERSONAS PAGARÁN CIERTOS GRAVÁMENES Y OTRAS PAGARÁN OTROS.

ÍNTIMAMENTE RELACIONADO A LA CUESTIÓN TRIBUTARIA - TAMBIÉN ESTÁ EL ARTÍCULO 14 DE NUESTRA LEY FUNDAMENTAL, AL ESTABLECER EN UNA DE SUS PARTES LO SIGUIENTE: "A NINGUNA LEY SE DARÁ EFECTO RETROACTIVO EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA".

RESPECTO A ESTA PARTE DEL ALUDIDO ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN, OBVIAMENTE LA RELACIÓN QUE ENCONTRAMOS CON NUESTRA MATERIA ES EN EL SENTIDO DE QUE LAS LEYES FISCALES TAMPOCO PUEDEN SER RETROACTIVAS.

EL MISMO ARTÍCULO 14 CONTINÚA DICIENDO LO SIGUIENTE: " NADIE PODRÁ SER PRIVADO DE LA VIDA, DE LA LIBERTAD O DE SUS PROPIEDADES, POSESIONES O DERECHOS, SINO MEDIANTE JUICIO SEGUIDO ANTE LOS TRIBUNALES PREVIAMENTE ESTABLECIDOS, EN EL QUE SE CUMPLAN CON LAS FORMALIDADES ESSENCIALES DEL PROCEDIMIENTO Y CONFORME A LAS LEYES EXPEDIDAS CON ANTERIORIDAD AL HECHO."

ESTA PARTE DE LA DISPOSICIÓN CONSTITUCIONAL ES LA QUE COMUNMENTE CONOCEMOS COMO GARANTIA DE AUDIENCIA Y -- TIENE UNA APLICACIÓN ESTRICTA EN EL CAMPO FISCAL, LO MISMO EN LOS RECURSOS DE INCONFORMIDAD, QUE EN EL JUICIO DE NULIDAD Y EN EL DE AMPARO.

AHORA BIEN, LA PARTE PRIMERA Y LA ÚLTIMA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, TIENEN PLENA APLICACIÓN EN EL ÁMBITO FISCAL AL DISPONER LO SIGUIENTE: "NADIE PUEDE -- SER MOLESTADO EN SU PERSONA, FAMILIA, DOMICILIO, PAPELES O POSESIONES, SINO EN VIRTUD DE MANDAMIENTO ESCRITO DE LA AUTORIDAD COMPETENTE, QUE FUNDE Y MOTIVE LA CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO.

DE ESTA PRIMERA PARTE DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, SE DESPRENDE QUE A NINGÚN CONTRIBUYENTE SE LE PUEDE MOLESTAR SI PREVIAMENTE NO SE CUMPLEN LOS REQUISITOS A -- QUE SE REFIERE EL PROPIO ARTÍCULO 16,

AHORA BIEN, LA ÚLTIMA PARTE DEL MISMO ARTÍCULO 16 SEÑALA LO SIGUIENTE: "LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PODRÁ PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS ÚNICAMENTE PARA SERCIO -- RARSE DE QUE SE HAN CUMPLIDO LOS REGLAMENTOS SANITARIOS -- Y DE POLICÍA; Y EXIGIR LA EXHIBICIÓN DE LOS LIBROS Y PA -- PELES INDISPENSABLES PARA COMPROBAR QUE SE HAN ACEPTADO -- LAS DISPOSICIONES FISCALES, SUJETANDOSE<sup>11</sup> EN ESTOS, A -- LAS LEYES RESPECTIVAS Y A LAS FORMALIDADES PRESCRITAS PA -- RA LOS CATEOS."

EL MAESTRO ARMANDO PORRAS Y LÓPEZ, ESPECTO DE ESTA ÚLTIMA PARTE DEL ARTÍCULO 16, OPINA QUE SE DESPRENDEN LOS SIGUIENTES REQUISITOS FORMALES DE LAS VISITAS: 1o.) LA ORDEN DE VISITA DEBE PROVENIR DE LA AUTORIDAD FISCAL; 2o.) LA ORDEN DEBE SER POR ESCRITO; 3o.) LA ORDEN ESCRITA PARA LA VISITA DEBE PRECISAR: EL OBJETO DE LA VISITA, EL LUGAR, LA PERSONA Y CARÁCTER DE QUIEN VISITA Y LA PERSONA

A QUIEN SE VISITA; 4o.) AL CONCLUIR LA VISITA DEBE LEVANTARSE UNA ACTA, HACIENDO CONSTAR TODO RELATIVO A DICHA VISITA, NATURALMENTE ANTE LA PRESENCIA DEL INTERESADO, Y FIRMA DE DOS TESTIGOS POR LO MENOS.<sup>17</sup>

OTRO ARTÍCULO CONSTITUCIONAL QUE SE RELACIONA DIRECTAMENTE CON LA RAMA FISCAL ES EL 17, AL EXPRESAR EN SU PARTE RELATIVA LO SIGUIENTE: "NADIE PUEDE SER APRISIONADO POR DEUDA DE CARÁCTER CIVIL."

EVIDENTEMENTE QUE AL CONTRAERSE ESTA GARANTÍA AL CARÁCTER CIVIL DE LAS DEUDAS, ABRE LA PUERTA DE LAS POSIBILIDADES A CASTIGAR CON PRISIÓN LAS INFRACCIONES A LAS LEYES TRIBUTARIAS. TAN SÓLO RECORDEMOS QUE EN MATERIA ADUANAL SE CONSIDERA COMO DELITO Y SE CASTIGA CON PENA CORPORAL EL CONTRABANDO, QUE ES UNA CLARA INTENSIÓN DE EVADIR EL PAGO DE LOS IMPUESTOS RELATIVOS A LA IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN.

---

(17) *Derecho Fiscal*, A. Porras y López, *Textos Universitarios*, México 1972. Pág. 78.

EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN DICE: "QUEDAN - PROHIBIDAS LAS PENAS DE MUTILACIÓN Y DE INFANCIA, LA MARCA, LOS AZOTES, LOS PALOS, EL TORMENTO DE CUALQUIER ESPECIE, LA MULTA EXCESIVA, LA CONFISCACIÓN DE BIENES Y CUALQUIERA OTRAS PENAS INUSITADAS Y TRASCENDENTALES.

NO SE CONSIDERA COMO CONFISCACIÓN DE BIENES LA APLICACIÓN TOTAL O PARCIAL DE LOS BIENES DE UNA PERSONA HECHA POR A AUTORIDAD JUDICIAL, PARA EL PAGO DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL RESULTANTE DE LA COMISIÓN DE UN DELITO, O PARA EL PAGO DE IMPUESTOS O MULTAS."

PUDIERA LLEGARSE A PENSAR QUE EXISTE UNA CONTRADICCIÓN ENTRE LO DISPUESTO EN EL PRIMER PÁRRAFO DEL PRECITADO ARTÍCULO Y LO PRECEPTUADO EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL MISMO, SIN EMBARGO ESA CONTRADICCIÓN ES EN APARIENCIA ÚNICAMENTE, YA QUE COMO INMEJORABLEMENTE LO EXPLICA EL CONSTITUYENTE DE 1917, Y QUE TRANSCRIBIRÉ A CONTINUACIÓN, NO EXISTE CONTRADICCIÓN ALGUNA.

"ACONTECE, CON FRECUENCIA QUE EL IMPORTE DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE UNA MULTA IGUAL AL CAPITAL DE LA PERSONA QUE DEBÍA PAGARLA, CUANDO AQUEL ES MUY REDUCIDO; EL EFECTO DEL COBRO EN TAL CASO, RESULTA SEMEJANTE A UNA CONFISCA --

CIÓN, PERO NO LO ES REALMENTE, Y SI LA EXACCIÓN FUERE -  
JUSTA, NO DEBE DEJARSE AL INTERESADO LA OCASIÓN DE QUE-  
ELUDA EL PAGO A PRETEXTO DE QUE SUFRE UNA VERDADERO CON-  
FISCACIÓN; ÉSTE ES EL PROPÓSITO DE LA DISPOSICIÓN CONS-  
TITUCIONAL DE QUE SE TRATA."<sup>18</sup>

EL ARTÍCULO 28 CONSTITUCIONAL TAMBIÉN SE ENCUENTRA  
VINCULADO DE CIERTA MANERA A LO RELATIVO A IMPUESTOS, -  
YA QUE EN SU PRIMERA PARTE MANIFIESTA: "EN LOS ESTADOS-  
UNIDOS MEXICANOS NO HABRÁ MONOPOLIOS NI ESTANCOS DE NIN-  
GUNA CLASE; NI EXENCIÓN DE IMPUESTOS; NI..."

AL RESPECTO LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA HA DICHO LO --  
SIGUIENTE: " NO PUEDE REFERIRSE MÁS QUE A LOS CASOS EN-  
QUE SE TRATA DE FAVORECER INTERESES DETERMINADOS, ESTA-  
BLECIENDO UN VERDADERO PRIVILEGIO, NO CUANDO POR RAZO-  
NES DE INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO SE EXCEPTÚA DE PAGAR

---

(12) *Diario de los Debates del Congreso Constituyente, tomo II, -*  
*núm. 52, Pág. 239.*

IMPUESTOS A TODA UNA CATEGORÍA DE PERSONAS POR MEDIO -  
DE LEYES QUE CONTIENEN UN CARÁCTER GENERAL".<sup>19</sup>

AHORA BIEN, EL QUE CONSIDERA ES EL PILAR O BASE-  
CONSTITUCIONAL SOBRE LA CUAL SE APOYAN LOS IMPUESTOS Y  
LAS LEYES QUE LOS REGULAN, ES EL ARTÍCULO 31 DE NUES-  
TRA CARTA MAGNA, YA QUE DISPONE: "SON OBLIGACIONES DE  
LOS MEXICANOS:... IV; CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚ-  
BLICOS; ASÍ DE LA FEDERACIÓN COMO DEL ESTADO Y MUNICI-  
PIO EN QUE RESIDAN, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUI-  
TATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES."

AL ATREVERME A AFIRMAR QUE EL PRECITADO ARTÍCULO  
Y FRACCIÓN CONSTITUCIONAL ES EL PILAR DE NUESTRO SIS-  
TEMA TRIBUTARIO, LO HAGO TOMANDO EN CONSIDERACIÓN QUE-  
ESE PRECEPTO FUNDAMENTAL REÚNE LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS  
MÁS IMPORTANTES DE LOS IMPUESTOS, YA QUE EN EL PROPIO-  
ARTÍCULO NOS ENCONTRAMOS CON LOS PRINCIPIOS: DE LEGALI-  
DAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD:

---

(19) Tomo XVI, Pág. 451, *Prontuario*, Tomo VIII Pág. 88

AFÍN A LO ANTES MANIFESTADO, CITAREMOS AL MAESTRO SERGIO F. DE LA GARZA, CUANDO SOSTIENE QUE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD SE ENCUENTRA CONSAGRADO EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, QUE DISPONE QUE LAS CONTRIBUCIONES QUE SE TIENE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE LA FEDERACIÓN, DE LOS ESTADOS Y DE LOS MUNICIPIOS DEBEN ESTAR ESTABLECIDAS POR LAS LEYES.<sup>20</sup> ADEMÁS, RESPECTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, EL MISMO AUTOR ESTÁ DE ACUERDO EN QUE ES EN EL MISMO ARTÍCULO Y FRACCIÓN CONSTITUCIONAL REFERIDO EN EL QUE CONSTA FEFACIENTEMENTE AL SOSTENER QUE ESE PRECEPTO CONSTITUCIONAL LO SEÑALA EXPRESAMENTE AL DECIR " DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES." <sup>21</sup>

---

(20) y (21) Sergio F. de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Edit. Porrúa, México 1973. Págs. 266 y 269 respectivamente.

UTROS ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES QUE TIENEN UNA ESTRECHA RELACIÓN CON NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO SON LOS QUE POR ÚLTIMO Y EN FORMA ÁGIL CITARÉ A CONTINUACIÓN:

EL ARTÍCULO 73 DICE: "EL CONGRESO TIENE FACULTAD: ... VII PARA IMPONER LAS CONTRIBUCIONES NECESARIAS A CUBRIR EL PRESUPUESTO."

EL ARTÍCULO 74 DICE: "SON FACULTADES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS: . . .IV EXAMINAR, DISCUTIR Y APROBAR ANUALMENTE EL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN Y EL DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, DISCUTIENDO PRIMERO LAS CONTRIBUCIONES QUE, A SU JUICIO DEBEN DECRETARSE PARA CUBRIRLOS; ASÍ COMO ..."

ARTÍCULO 115, FRACCIÓN II: "LOS MUNICIPIOS ADMINISTRARÁN LIBREMENTE SU HACIENDA, LA CUAL SE FORMARÁ DE LAS CONTRIBUCIONES QUE SEÑALEN LAS LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS Y QUE, EN TODO CASO, SERÁN LAS SUFICIENTES PARA ATENDER A LAS NECESIDADES MUNICIPALES..."

ARTÍCULO 117: "LOS ESTADOS NO PUEDEN EN NINGÚN CASO: . . . IV GRAVAR EL TRÁNSITO DE PERSONAS A COSAS QUE ATRAVIESEN SU TERRITORIO; . . . V GRAVAR LA CIRCULACIÓN NI EL CONSUMO DE EFECTOS NACIONALES O EXTRANJEROS, CON IMPUESTOS O DERECHOS CUYA EXACCIÓN SE EFECTÚE POR ADUANAS LOCALES, REQUIERA INSPECCIÓN O -- REGISTRO DE BULTOS O EXIJA DOCUMENTACIÓN QUE ACOMPAÑE A LA MERCANCÍA; . . ."

ARTÍCULO 118: "TAMPOCO PUEDEN, SIN CONSENTI -- MIENTO DEL CONGRESO DE LA UNIÓN: I ESTABLECER DERECHOS DE TONELAJE; NI OTRO ALGUNO DE PUERTOS, NI IMPONER -- CONTRIBUCIONES O DERECHOS SOBRE IMPORTACIONES O EXPOR -- TACIONES; . . ."

A GRANDES RAZGOS, TODOS LOS PRECEPTOS CONSTITU -- CIONALES ALUDIDOS A LO LARGO DE ESTE SUBTEMA DENOMINA -- DO "CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS", SON LOS QUE APOYAN LA AFIRMACIÓN HECHA AL PRINCIPIO DE ESTE INCI -- SO, EN EL SENTIDO DE QUE EL PODER TRIBUTARIO QUE - -

EJERCEN EN MÉXICO TANTO LA FEDERACIÓN COMO LOS ESTADOS, NO ES ABSOLUTO, SINO QUE SE ENCUENTRA SUJETO A LIMITACIONES ESTABLECIDAS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

POR ÚLTIMO, Y PARA FINALIZAR LO RELATIVO A LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS, DEBEMOS RECORDAR QUE NO SOLO LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES SON LOS QUE REGULAN EL SISTEMA TRIBUTARIO DEL PAÍS, SINO QUE TAMBIÉN JUEGAN UN PAPEL IMPORTANTE LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS QUE ANTERIORMENTE DEFINIMOS COMO ORDINARIOS, SIENDO ÉSTOS LOS QUE EN NUESTRO DERECHO POSITIVO DISTINGUIMOS EN TRES CLASES: LEY DE INGRESOS, LAS LEYES Y DEMÁS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS DE CADA UNO DE LOS RENGLO- NES DE INGRESOS, Y EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

## CAPITULO II

## "GENESIS"

## A) EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

COMO LO MENCIONAMOS EN EL CAPÍTULO ANTERIOR, EN LA PARTE FINAL DEL INCISO A), PODRÍAMOS ELABORAR UNA LARGA-- LISTA DE IMPUESTOS INDIRECTOS QUE HAN FIGURADO EN LA HISTORIA DEL DERECHO TRIBUTARIO DE NUESTRO PAÍS, SIN EMBARGO EL QUE POR EL MOMENTO MERECE NUESTRA ATENCIÓN ES EL - QUE PRECEDIÓ A NUESTRO ACTUAL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SIENDO ÉSTE EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

RECORDANDO LO QUE YA MENCIONAMOS BREVEMENTE, EL -- I.S.I.M. PROMULGADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1947, ABROGÓ - EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES MERCANTILES E INDUSTRIALES<sup>1</sup>

---

(1) *Diario Oficial*, 31 de diciembre de 1947, México.

O, DICHO DE OTRA MANERA, SUSTITUYÓ EL IMPUESTO FEDERAL DEL TIMBRE SOBRE COMPRA-VENTA Y RECIBOS, AL IMPUESTO LOCAL QUE EL DISTRITO FEDERAL TENÍA SOBRE ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES E INDUSTRIALES Y AL IMPUESTO DE COMPRA-VENTA DE ARTÍCULOS DE LUJO.<sup>2</sup>

SIN EMBARGO EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES QUE SE DIÓ A CONOCER EN DICIEMBRE DE 1947 Y COMENZÓ A OPERAR EN ENERO DE 1948, SUFRIÓ A LO LARGO DE SU VIDA ACTIVA HASTA DICIEMBRE DE 1979 UNA SERIE DE MODIFICACIONES TENDIENTES A AJUSTAR EL GRAVAMEN A LAS NECESIDADES DEL PAÍS.

NO OBSTANTE LAS MÚLTIPLES MODIFICACIONES QUE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES TUVO EN SUS 32 AÑOS DE VIGENCIA, SU OBJETO FUÉ SIEMPRE EL MISMO, YA QUE DICHO IMPUESTO DE CARÁCTER FEDERAL, GRAVABA LOS INGRESOS QUE SE OBTENÍAN POR LA ENAJENACIÓN Y ARRENDAMIENTO DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS, COMISIONES Y MEDIACIONES MERCANTILES Y POR VENTAS CON RESERVA DE DOMINIO, OPERACIONES

---

(2) *Alberto Paras Pagés y Jiménez Delgado, Impuesto al Valor Agregado Ed. Centro de Investigación Tributaria, México D.F. Pág. 203.*

NES TODAS DE CARÁCTER MERCANTÍL. FUÉ UN GRAVAMEN DE LOS CONOCIDOS COMO IMPUESTO A LAS VENTAS, QUE INCI DÍA SOBRE EL INGRESO TOTAL QUE SE GENERABA POR LAS ACTIVIDADES ANTES DESCRITAS.

ESTABAN OBLIGADOS AL PAGO DE ESE GRAVAMEN TODAS LAS PERSONAS FÍSICAS O MORALES QUE HABITUALMENTE OBTUVIEREN SUS INGRESOS DE OPERACIONES REALIZADAS O QUE SURTIEREN SUS EFECTOS EN TERRITORIO NACIONAL, PERO CON LA CARACTERÍSTICA DE PODER TRASLADARLO AL COMPRADORO USUARIO DEL SERVICIO, EN LA FACTURA O NOTA DE VENTA QUE EXPEDÍA POR ESE CONCEPTO.

TRATÁNDOSE DE ARTÍCULOS DE IMPORTACIÓN, ESTABAN OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO LOS PRODUCTORES Y LOS PRIMEROS DISTRIBUIDORES QUIENES DEBÍAN CONSIGNAR TAMBIÉN SEPARADAMENTE EL IMPORTE DE LA OPERACIÓN Y EL MONTO DEL IMPUESTO EN LA PRIMERA ENAJENACIÓN QUE HUBIEREN EFECTUADO A COMERCIANTES E INDUSTRIALES.

POR SUS CARACTERÍSTICAS DE IMPUESTO INDIRECTO, EL

CONTRIBUYENTE ERA SOLO UN MEDIO PARA QUE EL IMPUESTO RECAYERA EN EL CONSUMIDOR FINAL, QUIEN PAGABA EL - - EQUIVALENTE AÚN CUANDO HUBIERE IDO DISIMULADO EN EL- PRECIO.

LA LEY DEL IMPUESTO DE REFERENCIA, HASTA 1979, CONSIDERÓ GRAVABLES TODOS LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES O PRESTACIÓN DE SERVICIOS - A EXCEPCIÓN DE LOS CASOS SEÑALADOS EXPRESAMENTE EN - LAS FRACCIONES DEL ARTÍCULO 90., SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES, Y DE LOS COMPRENDIDOS POR EL ARTÍCULO 18, TAMBIÉN EN SUS XXX FRACCIONES, ESTOS ÚLTIMOS EXENTOS- DE CONTRIBUIR CON EL GRAVAMEN DE REFERENCIA.

LAS TASAS DEL IMPUESTO ESTUVIERON ESTRUCTURA -- DAS PARA GRAVAR LOS INGRESOS DE ACUERDO A LA CATEGO - RÍA EN QUE SE CLASIFICABAN LOS ARTÍCULOS QUE SE ENAJE NABAN O A LOS SERVICIOS QUE SE PRESTABAN, DE ESE MODO- LA TASA DEL 4% QUE A ÚLTIMAS FECHAS FUÉ LA MÁS BAJA, - SE APLICÓ COMO LA TASA GENERAL AL MONTO TOTAL DE LOS -

INGRESOS DE ARTÍCULOS CLASIFICADOS EN ESA CATEGORÍA, Y LAS TASAS ESPECIALES DEL 5, 10, 15, Y 30% SE APLICARÓN A LOS ARTÍCULOS CONSIDERADOS COMO DE LUJO.

HACE TAN SOLO UNOS PÁRRAFOS MANIFESTÉ QUE EL CONTRIBUYENTE DEL I.S.I.M. ERA SOLO UN MEDIO PARA QUE EL IMPUESTO RECAYERA EN EL CONSUMIDOR FINAL, QUIEN PAGABA EL EQUIVALENTE AÚN CUANDO HUBIERE IDO DISIMULADO EN EL PRECIO; Y ES ASÍ, YA QUE APROVECHANDO LA CIRCUNSTANCIA DE QUE LA TRASLACIÓN EXPRESA DEL IMPUESTO DE REFERENCIA ERA POTESTATIVA Y NO OBLIGATORIA, LOS CONSUMIDORES ATRAÍDOS POR UNA PUBLICIDAD ENGAÑOSA, SE DIRIGIÁN HACIA LOS ESTABLECIMIENTOS EN DONDE SE ANUNCIABA QUE EL PRODUCTO O EL SERVICIO SE ENAJENABA O SE PRESTABA "LIBRE DE IMPUESTOS": EN ESOS CASOS EL CONSUMIDOR NO ESTABA EN POSIBILIDAD DE APRECIAR QUE TAL HECHO ESTABA MUY LEJOS DE SER CIERTO, PORQUE EL IMPUESTO "EN CASCADA" QUE IBA ARRASTRANDO EL PRODUCTO YA FORMABA PARTE DE SU COSTO, Y EL QUE SE GENERABA POR LA ÚLTIMA OPERACIÓN "LIBRE DE IMPUESTOS", SE HABÍA INCLUIDO PREVIAMENTE DENTRO DEL PRECIO.

LAMENTABLEMENTE, COMO PREVIAMENTE LO EXPUSE, EL IMPUESTO QUE ANALIZAMOS TENÍA EFECTOS ACUMULATIVOS O EN CASCADA, ESTO ES, EL GRAVAMEN FORMABA PARTE DE LOS COSTOS DEL PRODUCTO Y EN CONSECUENCIA, SE PAGABA EL IMPUESTO SOBRE IMPUESTOS YA CAUSADOS. POR ELLO SU REGRESIVIDAD ERA MÁS NOTABLE YA QUE AFECTABA EN MAYOR PROPORCIÓN A QUIENES TENÍAN MENOR CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, PARTICULARMENTE EN LOS CASOS DE PRODUCTOS DE PRIMERA NECESIDAD QUE NO ESTABAN EXENTOS, CUYO PROCESO DE COMERCIALIZACIÓN Y EN ALGUNOS CASOS DE PRODUCCIÓN, ES MÁS LARGO.

AUNQUE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN EL PÁRRAFO ANTERIOR SE TRATÓ DE COMBATIR CON EL ESTABLECIMIENTO DE LAS TASAS ESPECIALES QUE AFECTABAN CIERTOS SERVICIOS NO FUNDAMENTALES O BIENES NO INDISPENSABLES O TRADICIONALMENTE DE IMPORTACIÓN, EL OBJETIVO NO SE LOGRÓ TOTALMENTE, PUÉS ADEMÁS DE LA PROBLEMÁTICA ADMINISTRATIVA QUE ORIGINÓ MULTIPLICACIÓN DE TASAS, SE INCREMENTÓ EL CONTRABANDO POR EL MONTO TAN ELEVADO DEL IMPUESTO RESULTANTE.

LOS SERVICIOS GASTRONÓMICOS OPERABAN CON LA TASA DEL 15%, PERO ELLO LES REPRESENTABA SERIOS PROBLEMAS - ECONÓMICOS Y POR LO MISMO DIERON A CONOCER SUS CONFLICTOS A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, QUIEN ESTABA CONCIENTE QUE NO SIEMPRE LAS TASAS ALTAS VAN A INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN.

AL PARECER FUÉ PERSIBIDO POR LAS AUTORIDADES FISCALES EL PROBLEMA, YA QUE A PARTIR DE ENERO DE 1978, ESA TASA DEL 15% SE DISMINUYÓ AL 7%, PERO GRAVANDO POR IGUAL A CONSUMIDORES NACIONALES QUE EXTRANJEROS.

OTRA TASA QUE MENCIONAMOS, LA DEL 30%, TAMBIÉN - FUÉ DURAMENTE COMBATIDA POR QUIENES TRABAJABAN CON --- ARTÍCULOS DE JOYERÍA, Y FINALMENTE EL 30 DE DICIEMBRE - DE 1977 FUÉ REDUCIDA AL 15%.

COMO OTRO FACTOR ADVERSO AL BUEN FUNCIONAMIENTO - DEL I.S.I.M. ENCONTRAMOS AL HECHO DE QUE, POR SU PROPIA NATURALEZA EL IMPUESTO ROMPIA LA NEUTRALIDAD, PORQUE -- PERMITÍA QUE BIENES SIMILARES TUVIERAN UNA CARGA FISCAL

DIFERENTE EN RAZÓN DEL NÚMERO DE ETAPAS DE PRODUCCIÓN O DE COMERCIALIZACIÓN, LO QUE LLEVÓ VENTAJOSAMENTE A CIERTAS EMPRESAS DE MAYORES RECURSOS A INTEGRARSE -- VERTICALMENTE PARA REDUCIR ESAS ETAPAS Y ABATIR LA CARGA FISCAL, CON NOTORIO PERJUICIO DE LAS EMPRESAS DE MENOR CAPACIDAD ECONÓMICA IMPOSIBILITADAS PARA INTEGRARSE EN ESA FORMA.

POR LOS PROBLEMAS DE QUE ADOLECÍA EL IMPUESTO -- SOBRE INGRESOS MERCANTILES, COMO ALGUNOS DE LOS QUE -- YA MENCIONAMOS, RESULTABA PRÁCTICAMENTE IMPOSIBLE DETERMINAR LA CARGA REAL IMPOSITIVA QUE INCIÍA SOBRE -- LOS BIENES QUE SE EXPORTABAN. DE IGUAL MANERA EL IMPUESTO ERA DISCRIMINATORIO DE LOS PRODUCTOS NACIONALES EN RELACIÓN CON LOS IMPORTADOS AL NO AFECTAR A -- ÉSTOS ÚLTIMOS CON UN IMPUESTO EQUIVALENTE AL MOMENTO DE SU INTERNACIÓN, ELLO ORIGINABA QUE LOS PRODUCTOS NACIONALES TUVIERAN UNA CARGA FISCAL MUCHO MAYOR QUE -- LOS ARTÍCULOS IMPORTADOS.

POR ÚLTIMO DIRÉ QUE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO--

QUE TRATAMOS, POSIBILITABA LA EVASIÓN, PUES LA MECÁNICA DEL GRAVAMEN NO OBLIGABA LA EXISTENCIA DE CORRELACIÓN ENTRE LAS ENAJENACIONES DE UN CONTRIBUYENTE Y LAS ADQUISICIONES DE OTRO, SIENDO SUS EFECTOS TOTALES SOBRE LA CARGA IMPOSITIVA DE LA ETAPA EN QUE OCURRÍA; Y POR LO QUE HACE A SU INICIALMENTE SENCILLA ADMINISTRACIÓN, SE CONVIRTIÓ EN COMPLICADA POR LA MULTIPLICIDAD DE EXENCIONES Y LA CLASIFICACIÓN DE LOS PRODUCTOS O SERVICIOS EN LAS TASAS ESPECIALES.

POR TODOS LOS INCONVENIENTES YA CITADOS Y POR -- ALGUNOS OTROS MÁS, ES POR LO QUE SOLO UN PEQUEÑO NÚMERO DE PAÍSES ERAN, PARA EL TIEMPO QUE MÉXICO LO DESHECHO, LOS QUE APLICABAN UN GRAVAMEN DE ETAPAS MÚLTIPLES Y EN CASCADA, ENTRE LOS CUALES PODEMOS CITAR A GUATEMALA, GUINEA ECUATORIAL, BURUNDI Y ETIOPÍA.

MÉXICO ERA CONSCIENTE DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA E INTENTÓ EL CAMBIO. LA PRIMERA MANIFESTACIÓN DE DESEO DE SUPERAR LOS CÁNCERES QUE CONTENÍA EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES FUÉ, AUNQUE DEBILMENTE, EN EL AÑO DE 1952 CUANDO ADOPTÓ UN PRINCIPIO DEL SISTEMA DE IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO, CUANDO EN EL ARTÍCULO

LO 90, DE LA PROPIA LEY DEL I.S.I.M., ESTABLECIÓ LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA DIFERENCIA ENTRE EL PRECIO DE COMPRA Y EL PRECIO DE VENTA, CUYA APLICACIÓN A ARTÍCULOS DE PRIMERA NECESIDAD PRODUJÓ DESDE ENTONCES VENTAJAS, AUNQUE RELATIVA, POR LA DISMINUCIÓN DEL PRECIO A LOS CONSUMIDORES FINALES.

UNA SEGUNDA MANIFESTACIÓN DE INQUIETUD POR PARTE DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS EN MÉXICO FUÉ EL ANTEPROYECTO DE 1968 DEL SISTEMA TRIBUTARIO TIPO VALOR AGREGADO DENOMINADO " LEY DE EGRESOS".

ESTA LEY O PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS, CONSTITUYÓ EL PRIMER INTENTO FORMAL PARA LA SUSTITUCIÓN DE LA CUOTA FEDERAL DEL ISIM. EN TALES CONDICIONES ESTABA ENCAMINADO A ESTABLECER LAS BASES DEL NUEVO GRAVAMEN. SIN EMBARGO, SE INCLUYERON DENTRO DEL TEXTO, DISPOSICIONES RELATIVAS A OTROS GRAVÁMENES CON CARACTERÍSTICAS TOTALMENTE DIFERENTES, COMO FUE EL CASO DEL IMPUESTO DEL 1% SOBRE REMUNERACIONES PAGADAS Y PARTE DEL IMPUESTO DEL TIMBRE, RESULTANDO DE ELLO UNA EXTRAÑA MEZCLA, QUE DESVIRTUABA EL SISTEMA ORIGINAL.

EL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS  
 PRETENDÍA SUSTITUIR LOS GRAVÁMENES SIGUIENTES:

1% SOBRE REMUNERACIONES	ARTÍCULO 9o.
PAGADAS.	----- FRACCIÓN IV
CIERTOS CONCEPTOS DEL IM-	ARTÍCULO 9o.
PUESTO DEL TIMBRE	----- FRACC. I Y III
CUOTA FEDERAL DEL ISIM	----- ART. 9o, TASA
	GRAL. Y FRACC. 1

( 3 )

A MANERA DE RESUMEN ME REFERIRÉ A LAS MÁS IMPORTANTES INOVACIONES QUE EL PROYECTO DE LA LEY DE REFERENCIA - CONTENÍA, ASÍ COMO A SUS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS. DICHA REFERENCIA PROCURARÉ QUE SEA EN COMPARACIÓN CON EL IMPUESTO QUE PRINCIPALMENTE PRETENDÍA SUSTITUIR: EL ISIM.

---

(3) *Impuesto al Malor Agregad-, Paras Pagés A. Jiménez Delgado M., - Centro de Investigación Tributaria, México 1972, Pág. 18.*

1.- EL IMPUESTO SOBRE EGRESOS SE CAUSARÍA SOBRE LAS COMPRAS Y NO SOBRE LAS VENTAS, ES DECIR QUE LA PERCEPCIÓN DE INGRESOS CONSTITUIRÍA EL HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL. PRECISAMENTE EL GRAVAMEN A LA EROGACIÓN O EGRESOS FUE EL QUE DIÓ ORIGEN AL NOMBRE DE IMPUESTO GENERAL SOBRE EGRESOS.

2.- EXISTIRÍA LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL IMPUESTO EL VENDEDOR AL COMPRADOR, AUN CUANDO EL COMPRADOR ERA EL CAUSANTE DEL IMPUESTO Y EL RETENEDOR LO DEBERÍA ENTERAR AL FISCO, CONVIRTIENDOSE EN UN UN RESPONSABLE SOLIDARIO ANTE LAS AUTORIDADES.

3.- AL IGUAL QUE EN ISIM, ESTE GRAVAMEN SE CAUSABA AL EFECTUAR ENTREGA DE BIENES CON TRASLACIÓN DE DOMINIO, PERO ÚNICAMENTE SOBRE EL VALOR AGREGADO DE CADA ETAPA, ELIMINANDOSE ASÍ LA IMPOSICIÓN ACUMULATIVA.

4.- LA IDEA DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS ES QUE SE CONTARAN CON DOS TASAS; LA DEL 5% Y LA DEL 10%. LA PRIMERA COMO TASA GENERAL Y LA SEGUNDA COMO ESPECIAL.

5.- LO MISMO QUE EN ISIM, EL PAGO O ENTERO QUE DEBERÍA HACERSE AL FISCO ERA MEDIANTE DECLARACIÓN MENSUAL.

6.- A DIFERENCIA DEL ISIM, EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS SE OBLIGABA A REALIZAR EN LA FACTURA QUE CORRESPONDIERA A LA ACTIVIDAD, LA SEPARACIÓN EXPRESA DEL IMPUESTO.

7.- SIN LUGAR A DUDAS UNA DE LAS CARACTERÍSTICAS MÁS IMPORTANTES DEL PROYECTADO GRAVAMEN ERA LA DESGRAVACIÓN QUE PARA LAS EXPORTACIONES SE PRETENDÍA, YA QUE FAVORECIA A PRODUCTOS DESTINADOS AL CONSUMO EN EL EXTRANJERO.

ADEMÁS DE LAS CARACTERÍSTICAS CITADAS EXISTEN OTRAS QUE MENCIONARÉ POSTERIORMENTE.

EL ANTEPROYECTO DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS DE NOVIEMBRE DE 1968, TUVO UNA SEGUNDA VER

SIÓN EN OCTUBRE DE 1969, QUE NO VARIÓ EN ESENCIA POR LO QUE HACE A LAS CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL ANTERIOR, YA QUE DE HECHO LOS CAMBIOS MÁS IMPORTANTES - LOS PODEMOS RESUMIR COMO SIGUE:

1.- AUMENTO DE LAS TASAS GENERAL Y ESPECIAL DE UN 5% Y UN 10%, A UN 8% Y UN 15% RESPECTIVAMENTE. - ESTA SITUACIÓN SE ORIGINÓ AL INCLUIR DENTRO DEL SISTEMA DEL VALOR AGREGADO, UNA PARTICIPACIÓN PARA LOS ESTADOS CON EL OBJETO DE SUSTITUIR A LA TASA LOCAL DEL ISIM;

2.- OMISIÓN DEL IMPUESTO DEL 1% SOBRE REMUNERACIONES PAGADAS;

3.- INCLUSIÓN DE UN NUEVO MÉTODO CONSISTENTE EN GRAVAR LAS EROGACIONES EFECTUADAS CON MOTIVO DEL VIAJE AL EXTRANJERO. ESTE SISTEMA NO SE ADAPTA AL DE IVA - PORQUE EL CONTRIBUYENTE NO TIENE LAS FACULTADES DE DEDUCIRLO DE LOS IMPUESTOS QUE HAYA RECADADO;

4.- ESTABLECIMIENTO DE UN ARTÍCULO TRANSITORIO -

QUE PRETENDE RECONOCER UN CRÉDITO A LOS INVENTARIOS -  
PARA EVITAR LA INFLACIÓN QUE SE ORIGINARÍA CON LA --  
ADOPCIÓN DEL NUEVO IMPUESTO; Y

#### 5.- COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y - LOS ESTADOS DE LA REPÚBLICA MEXICANA.

LOS CAMBIOS QUE MENCIONAMOS EN EL ANTEPROYECTO-  
DE LA LEY DEL IMPUESTO DE REFERENCIA, ATENDIERON EN -  
GRAN PARTE AL HECHO DE QUE LA DIRECCIÓN DE AUDITORIA-  
FISCAL FEDERAL LLEVÓ A CABO UN PROGRAMA DE TRABAJO EN  
RELACIÓN CON EL PROYECTO DEL IVA EN MÉXICO,<sup>4</sup> UN EXPE-  
RIMENTO EN DIVERSAS EMPRESAS PARA OBSERVAR LOS EFEC -  
TOS DE ESE GRAVAMEN,<sup>5</sup> Y UNA ENCUESTA SOBRE EL ANTE --  
PROYECTO CITADO.<sup>6</sup>

ADEMÁS DE LAS MEDIDAS TOMADAS Y REFERIDAS EN EL  
PÁRRAFO ANTERIOR, LA SHYCP ENVIÓ A LOS CONTRIBUYENTES  
UN CUESTIONARIO PARA SER CONTESTADO Y DEVUELTO EN UN-  
PLAZO RAZONABLE.

---

(4) *Revista Investigación Fiscal* No. 38 de 1969, págs. 109 a 111

(5) *Revista Investigación Fiscal* No. 38 de 1969, págs. 115 a 117

(6) *Revista Investigación Fiscal* No. 42 de junio de 1969 pág. 123.

TOMANDO EN CONSIDERACIÓN EL ANTEPROYECTO<sup>7</sup> Y EL PROYECTO EN SÍ DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS<sup>8</sup>, CITARÉ LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LO QUE ESTIMO ES LA "G E N E S I S" DE NUESTRO ACTUAL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

LA ÚLTIMA VERSIÓN DE LA LEY DEL GRAVAMEN DE REFERENCIA, CONTEMPLABA EN SU ARTÍCULO 10, COMO OBJETO DEL IMPUESTO CUATRO ACTIVIDADES QUE MENCIONABA COMO SIGUE:

ARTÍCULO 10.- EL IMPUESTO A QUE SE REFIERE ESTA LEY GRAVA:

- I.- LA ENTREGA DE TODA CLASE DE BIENES CON CARÁCTER TRASLATIVO DE DOMINIO;
- II.- LA ENTREGA DE TODA CLASE DE BIENES PARA SU APROVECHAMIENTO TEMPORAL;
- III.- LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS;
- IV.- LAS EROGACIONES QUE LAS PERSONAS DOMICILIADAS EN EL PAÍS REALICEN CON MOTIVO DE VIAJES AL EXTRANJERO.

---

(7) *Revista Investigación Fiscal*, To. 31, Enero de 1969.

(8) *Revista Investigación Fiscal*, No. 47, Noviembre 1969.

EL PRECITADO ARTÍCULO 10, SE COMPLEMENTABA CON LAS DISPOSICIONES QUE SE FORMULABAN EN EL ARTÍCULO 20., EL CUAL SE ENCARGABA DE HACER CIERTO TIPO DE ACLARACIONES QUE PERMITIERAN SER ENTENDIBLES LOS CONCEPTOS DEL PRIMER ARTÍCULO CITADO.

COMO SE OBSERVARÁ, EN EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO QUE NOS TRATA, EXISTÍA YA LA TENDENCIA A GRAVAR, AUNQUE CON SUJETOS DIFERENTES, CASI LAS MISMAS ACTIVIDADES QUE NUESTRA ACTUAL CONTRIBUCIÓN AL VALOR AGREGADO, YA QUE EL IMPUESTO QUE OPERA EN MÉXICO DESDE 1980, GRAVA LAS ENAJENACIONES (EQUIPARABLES A LA ENTREGA DE BIENES DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS), LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES (EQUIPARABLE A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS), EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES (EQUIPARABLE A LA ENTREGA DE BIENES PARA SU APROVECHAMIENTO TEMPORAL DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS) Y LA IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS.

POR LA ENORME SIMILITUD QUE EXISTE ENTRE LOS TRES CONCEPTOS O ACTIVIDADES QUE SE MENCIONAN EN EL PÁRRAFO ANTERIOR, ES POR LO QUE SOSTENGO QUE EL IMPUESTO CITADO

QUE SE PROYECTÓ EN LOS SESENTAS FORMA PARTE IMPORTANTE DE LA "G E N E S I S " DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE NUESTRO PAÍS.

SIN EMBARGO, EL FACTOR MÁS RELEVANTE DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS PROYECTADO QUE ES EL QUE LE PERMITE SER CONSIDERADO COMO UN GRAVAMEN DEL TIPO VALOR AGREGADO, ES EL QUE SEÑALA QUE EL GRAVAMEN SE CAUSA SOBRE LA CANTIDAD QUE SE LE ADICIONE AL PRECIO AL CUAL SE ADQUIRIÓ EL BIEN O EL SERVICIO, AÚN CUANDO EN NINGUNA PARTE DEL TEXTO DEL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS SE MANIFIESTE EXPRESAMENTE ESA SITUACIÓN, YA QUE ELLA SE DEDUCE DE LA INTERPRETACIÓN QUE SE LE DE A LOS ARTÍCULOS 10 Y 11 DEL CITADO PROYECTO DE LEY.

EN LOS MISMOS ARTÍCULOS 10 Y 11 DEL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS ES EN DONDE CONSTA TAMBIÉN UN FACTOR IMPORTANTE QUE CON LAS MODIFICACIONES Y ADECUACIONES PERTINENTES FIGURA EN NUESTRA LEY DEL IVA VIGENTE; ME REFIERO A LA DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO QUE EN LA ACTUALIDAD CONOCEMOS COMO EL ACREDITAMIENTO DEL

## GRAVAMEN.

ESTAS Y MUCHAS OTRAS COSAS MÁS PODRÍAN SER CITADAS COMO PUNTOS DE COINCIDENCIA ENTRE EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS Y EL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE NUESTRO TIEMPO, SIN EMBARGO, PARA CUANDO SE PRETENDÍA IMPLANTAR EL IMPUESTO CITADO EN PRIMER TÉRMINO, LAS CONDICIONES EN GENERAL DE NUESTRO PAÍS NO ERAN LAS PROPICIAS Y EL PROYECTADO GRAVAMEN ADOLECÍA DE MUCHOS PROBLEMAS AÚN, POR LO QUE SE OPTÓ POR CONTINUAR CON EL TRADICIONAL GRAVAMEN QUE OPERABA ENTONCES Y QUE ERA EL REGULADO POR LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

FUÉ ASÍ COMO NUESTRO PAÍS Y CONCRETAMENTE NUESTRA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO CONTINUÓ LOS ESTUDIOS RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO DEL VALOR AGREGADO PARA DEPURAR AL MÁXIMO ESE SISTEMA IMPOSITIVO Y ADECUARLO A LAS NECESIDADES DE NUESTRA NACIÓN; Y MIENTRAS ESTO SUCEDÍA CONTINUÓ OPERANDO EL IMPUESTO EN CASCAIDA SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

B) SISTEMA TRIBUTARIO TIPO "VALOR AGREGADO" EN OTROS PAÍSES.

PARA PODER HABLAR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN OTROS PAÍSES, SE HACE SIEMPRE NECESARIO RECORDAR, - AUNQUE SEA EN FORMA BREVE, LOS ORÍGENES DE ESTE TIPO - DE GRAVAMEN, PARA PASAR ASÍ AL MOMENTO HISTÓRICO EN -- QUE FUÉ ADOPTADO EN FORMA DEFINITIVA POR UN PAÍS DETERMINADO.

LA IDEA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE REMONTA A LA DÉCADA DE LOS AÑOS VEINTES Y FUÉ INICIALMENTE FORMULADA POR LA DOCTRINA ANGLOSAJONA Y ALEMANA, YA QUE EN EL AÑO DE 1919, VON SIEMENS DEFENDIÓ LA TRANSFORMACIÓN DEL IMPUESTO ALEMÁN SOBRE LAS VENTAS, QUE ERA UN TIPO DE IMPUESTO "EN CASCADA", HACIA UN IMPUESTO TIPO-VALOR AGREGADO. POCOS AÑOS DESPUÉS, ADAMS LO RECOMENDÓ PARA QUE FUERE INCORPORADO AL SISTEMA FISCAL DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA.

LOS DOS PROYECTOS DESCRITOS EN EL PÁRRAFO ANTERIOR, TUVIERON MUY POCO "ECO" Y POR LO MISMO NINGUNO-- LOGRÓ HACERSE UNA REALIDAD.

UNA SITUACIÓN PARECIDA A LAS ANTERIORES ACONTECIÓ EN LA DÉCADA DE LOS CINCUENTAS, CUANDO LO QUE PARECÍA - SER EL PRIMER BROTE DE APLICACIÓN PRÁCTICA DE UN SISTEMA TRIBUTARIO TIPO VALOR AGREGADO, FUÉ RECOMENDADO POR LA MISIÓN SHOUP PARA EL JAPÓN; PERO POR CAUSAS DE POLÍTICA MACROECONÓMICA NO SE LLEVÓ A CABO.

POCO TIEMPO DESPUÉS DEL INFRUCTUOSO INTENTO DE EL JAPÓN, EN 1953 EL IVA EN UNA DE SUS MODALIDADES, FUE ESTABLECIDO EN EL ESTADO DE MICHIGAN, EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON EL NOMBRE DE "BUSINESS ACTIVITIES TAX", SIN EMBARGO ESTE IMPUESTO TIPO VALOR AGREGADO PARA LAS EMPRESAS, NO SE CONSIDERABA COMO UN TIPO "PURO" DE VALOR AGREGADO.

NO FUE SINO HASTA MÁS TARDE, EN EL AÑO DE 1954, CUANDO SE ESTABLECIÓ EN FRANCIA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE), QUE HABRÍA DE SER DECISIVO PARA EL DESARROLLO DEL MISMO SISTEMA EN TODO EL MUNDO.

EL TRATADISTA FRANCÉS JACQUES DESMYTTERE<sup>9</sup>, -  
 SOSTIENE QUE "LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE" (T.V.A.),  
 NACIÓ EN FRANCIA POR LA LEY DE 10 DE ABRIL DE 1954 COMO  
 UNA EVOLUCIÓN LÓGICA DEL IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN - "TA  
 XE A LA PRODUCTION" -, DEL AÑO DE 1936, CON EL PROPÓSITO  
 DE SUPRIMIR EL PERJUDICIAL EFECTO "EN CASCADE" DE ES  
 TE ÚLTIMO, PERO ESENCIALMENTE, POR RAZONES DE ORDEN ECQ  
 NOMICO. GRACIAS A ÉL, AFIRMA DISMYTTERE, EL SISTEMA -  
 FISCAL FRANCÉS DISPONE DE UN TRIBUTU INDIRECTO ECONOMI-  
 CAMENTE NEUTRO QUE HA PERMITIDO, CON MUCHO, AUMENTAR LA  
 RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS -  
 -"TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES"-.

ES DE ESE MODO COMO, A INSTANCIA DE MAURICE -  
 LAURE, FRANCIA SE CONVIERTE EN PIONERO DE UNA MODALIDAD  
 DE IMPUESTO QUE, AL DECIR DE EL MISMO LAURE, LLEGARÁ A  
 SER EL PRIMERO DE EUROPA Y DEL MUNDO.

LA T.V.A. DE FRANCIA, FUE EN UN PRINCIPIO PO-  
 CO GENERAL E IMPERFECTO, PUES SE APLICABA SOLO A LAS -  
 TRANSACCIONES DE INDUSTRIALES Y COMERCIANTES MAYORISTAS,  
 QUEDANDO ASI EXCLUIDOS DE SU ÁMBITO LOS COMERCIANTES MI  
 NORISTAS Y LOS SERVICIOS.

-----  
 (9) *L'Imposta sul Valore Aggiunto in Francia. Archivio Finanzia-  
 rio. Vol. IX, p. 70. Padova, 1960.*

SIN EMBARGO, LA LEY No. 66-10 DE FRANCIA, DE FECHA 6 DE ENERO DE 1966, AMPLIO NOTABLEMENTE EL AMBITO DE APLICACION DEL IMPUESTO (T.V.A.), YA QUE LO EXTENDIÓ A TODAS LAS FASES DE LA PRODUCCIÓN Y LA DISTRIBUCIÓN, INCLUIDO EL COMERCIO AL POR MENOR. DE HECHO ESA LEY (No. 66-10), ES LA QUE ORIGINÓ LA REESTRUCTURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE FRANCIA Y PROPICIÓ ASÍ LA APARICIÓN DEL NUEVO IVA FRANCÉS QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 1968 (AL MISMO TIEMPO QUE EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO DE ALEMANIA).<sup>10</sup>

FUE PRECISAMENTE LA ACTITUD DE FRANCIA, CON RESPECTO A SU SISTEMA FISCAL Y LA ADOPCIÓN DE UN RÉGIMEN DE VALOR AGREGADO, LA QUE PROPICIÓ UNA REACCIÓN EN LOS DEMÁS PAÍSES DE EUROPA, MISMA QUE SE TRADUJO EN LA FIRMA DEL TRATADO DE ROMA CON LA CREACIÓN DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA, QUE CONSTITUYÓ EL MOTOR IMPULSOR PARA LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DENTRO DE LA MISMA.

-----

(10) XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Coloquios en torno a El Impuesto sobre el Valor Añadido. Tomo I, Madrid, 10 al 15 de Marzo de 1969. Pag. 134.

Y SE COMENZÓ ESA LABOR PREPARANDO LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS. NO ES PERTINENTE DETENERNOS A DETALLAR LAS VICISITUDES Y CAMBIOS DE ORIENTACIÓN QUE SURGIERON DENTRO DE LAS NEGOCIACIONES DE LA C.E.E., SÓLO DIRÉ QUE EL 11 DE ABRIL DE 1967 EL CONSEJO DE LA C.E.E. APROBÓ LA PROPUESTA DE LA COMISIÓN Y VIERON LA LUZ LAS DOS PRIMERAS "DIRECTRICES" SOBRE LA ARMONIZACION DE LAS LEGISLACIONES DE LOS ESTADOS MIEMBROS RELATIVAS A LOS IMPUESTOS SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS.

EN LA PRIMERA SE SIENTAN LOS CRITERIOS FUNDAMENTALES EN QUE HABRÍA DE BASARSE LA ARMONIZACIÓN: LOS ESTADOS MIEMBROS DEBÍAN SUSTITUIR SU SISTEMA DE IMPUESTOS SOBRE CIFRA DE NEGOCIOS POR EL SISTEMA COMUN DE "IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO". ADEMAS SE FIJÓ UNA FECHA LÍMITE PARA QUE TUVIERA VERIFICATIVO LA SUSTITUCIÓN, SEÑALÁNDOSE ESA COMO EL DIA 1° DE ENERO DE 1970.<sup>11</sup>

EN LA SEGUNDA DIRECTRIZ SE REGULABA LO RELATIVO A LA ESTRUCTURA Y MODALIDADES DE APLICACION DEL SISTEMA COMUN DE I.V.A.

---

(11) XVII Semana de Estudios... Ob. Cit. Pag. 132.

UN PROYECTO DE TERCERA DIRECTRIZ FUE PRESENTADO EL 28 DE FEBRERO DE 1968, POR LA COMISIÓN A EL CONSEJO DE LA C.E.E., REFERENTE A LA AGRICULTURA.

LAS DIRECTRICES MENCIONADAS SON, DE HECHO, LOS PRINCIPIOS EN QUE SE BASARON LAS LEYES REGULADORAS DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO QUE SE FUERON IMPLANTANDO EN LOS DIFERENTES ESTADOS MIEMBROS DE LA C.E.E.

HACE TAN SOLO SIETE PARRAFOS QUE SEÑALÉ, LA COINCIDENCIA DE FECHAS DE ENTRADA EN VIGOR, DE LA SEGUNDA VERSIÓN DEL I.V.A. FRANCÉS Y LA PRIMERA DEL GRAVAMEN TIPO VALOR AGREGADO DE ALEMANIA (MEHRWERTSTEUER), EN EL DIA 1° DE ENERO DE 1968,

EN EFECTO, LA LEY DE MAYO 29 DE 1967, ALEMANA, CREA EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 1968, SUSTITUYENDO ASI SU IMPUESTO "EN CASCADA" QUE ERA EL IMPUESTO SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS Y QUE DESDE HACIA DECENAS DE AÑOS SE VENÍA APLICANDO EN ALEMANIA. DE IGUAL MANERA, EL IVA ALEMÁN REEMPLAZÓ AL IMPUESTO SOBRE LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE.

EN ESE PAÍS, EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA ES MUY AMPLIO, YA QUE SE CONSIDERAN SUJETAS AL IMPUESTO

LAS ENTREGAS Y LAS "DEMÁS PRESTACIONES". EN REALIDAD, -  
PUEDO DECIR QUE SE SUJETAN LAS ENTREGAS Y LAS PRESTACIO-  
NES DE SERVICIOS, PUES TAL ES EL SENTIDO DE LA EXPRESIÓN  
"DEMÁS PRESTACIONES".

EL MEHERWERTSTEURER ALEMÁN (IVA), SIGUE LAS P-  
DIRECTRICES FIJADAS POR LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA -  
EN FORMA FIEL, SITUACIÓN CARACTERÍSTICA DE LOS ALEMANES  
QUE SON ENORMEMENTE DISCIPLINADOS.

DECÍAMOS QUE EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA  
ALEMÁN ES MUY AMPLIO, POR EL HECHO DE QUE MENCIONA COMO  
OBJETO DEL IMPUESTO "LAS DEMÁS PRESTACIONES", PERO ESA -  
AMPLITUD ATIENDE TAMBIÉN A QUE QUEDAN COMPENDIDOS EN EL  
GRAVAMEN TODAS LAS FASES DE LA PRODUCCIÓN Y LA DISTRIBU-  
CIÓN HASTA EL COMERCIO AL POR MENOR INCLUSIVE, LOS SERVI-  
CIOS, INCLUIDAS LAS PROFESIONES LIBERALES, Y LA AGRICUL-  
TURA. ESTO, UNIDO A LA ESCASA CANTIDAD DE EXENCIONES -  
QUE COMPRENDE, MUESTRA FIELMENTE LA GENERALIDAD CON LA -  
QUE EL IMPUESTO ES APLICADO.

PUDIERA LLEGARSE A PENSAR QUE FUE ALEMANIA EL  
SEGUNDO PAÍS QUE INCORPORÓ A SU VIDA FISCAL EL IMPUESTO

AL VALOR AGREGADO, PERO EN REALIDAD, EL PAÍS QUE LO ADOPTÓ ANTES QUE LOS ALEMANES, NO OBSTANTE QUE NO PERTENECÍA A LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA, FUE DINAMARCA.

EN EFECTO, ADELANTÁNDOSE INCLUSO A LA PUBLICACIÓN DEL TEXTO DEFINITIVO DE LAS DIRECTRICES SEÑALADAS - POR LA C.E.E., Y SIN PERTENECER A LA MISMA, EL 31 DE MARZO DE 1967, EL PUEBLO DANÉS, APROBÓ UNA LEY QUE ESTABLECÍA EL IVA QUE ENTRARÍA EN VIGOR EL 3 DE JULIO DE 1967.

HASTA ESA ÚLTIMA FECHA CITADA, EXISTIO EN DINAMARCA UN IMPUESTO SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS DE FASE ÚNICA, LA DE COMERCIO AL POR MAYOR. EL IVA QUE SE ESTABLECIÓ EN ESE PAÍS ES UN IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO, GENERALIZADO, QUE LLEGA A LA FASE DEL COMERCIO AL POR MENOR INCLUSIVE Y QUE GRAVA LAS ENTREGAS DE BIENES Y LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, ASÍ COMO LAS IMPORTACIONES.

LO QUE COMUNMENTE CONOCEMOS COMO EL OBJETO - DEL IMPUESTO, LO REPRESENTAN LAS ACTIVIDADES ANTES DESCRITAS PARA EL IVA DANÉS, Y LO QUE SE CONOCE EN EL ÁMBITO DEL DERECHO FINANCIERO O FISCAL COMO EL O LOS SUJETOS DEL GRAVAMEN, LO CONSTITUYEN, PARA DINAMARCA, LOS SIGUIENTES:

1. QUIENES REALICEN UNA ACTIVIDAD MERCANTIL INDEPENDIENTEMENTE, RELATIVA A LOS BIENES Y SERVICIOS (OBJETO DEL IMPUESTO),

2. LAS COOPERATIVAS Y OTRAS ENTIDADES, AUNQUE VENDAN SOLO A SUS MIEMBROS O SOLO TRANSMITAN LOS BIENES Y SERVICIOS DE SUS MIEMBROS,

3. LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE REALICEN OPERACIONES CONCERNIENTES A LOS BIENES Y SERVICIOS (OBJETO DEL IMPUESTO),

4. LOS ORGANIZADORES DE SUBASTAS.<sup>12</sup>

OTRO PAÍS INCORPORADOR DE UN SISTEMA FISCAL DEL TIPO VALOR AGREGADO, FUE EN LA DÉCADA DE LOS SESENTAS EL DE HOLANDA, CUANDO POR VIRTUD DE LA LEY DEL 28 DE JUNIO DE 1968 INTRODUJO A ESA COMUNIDAD HOLANDESA EL GRAVAMEN, MISMO QUE ENTRO EN VIGOR EL DIA 1° DE ENERO DE 1969,

HASTA ESE MOMENTO EXISTÍA UN IMPUESTO SOBRE CIFRA DE NEGOCIOS, ACUMULATIVO. EL IVA HOLANDES SE EX-

(12) XVII Semana de Estudios... Ob. Cit. Pags. 199 y 200.

TENDIA POR ESAS FECHAS POR TODOS LOS CICLOS DE PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN Y LLEGA HASTA EL COMERCIO EN DETALLE.

EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL GRAVAMEN CUBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, EMPRESARIAL E INDUSTRIAL, ASÍ COMO LA PROFESIONAL. NO OBSTANTE, HAY CIERTAS EXCEPCIONES, COMO EN TODO RÉGIMEN FISCAL DETERMINADO.

LA LEY DEL IVA HOLANDES DE 1968, EN SU ARTÍCULO 1º, ESTABLECÍA QUE EL IMPUESTO RECAÍA SOBRE LA ENTREGA DE BIENES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DENTRO DE TERRITORIO NACIONAL, REALIZADAS POR EMPRESAS DENTRO DEL MARCO DE SUS ACTIVIDADES ESPECÍFICAS, Y SOBRE LA IMPORTACIÓN DE BIENES.

ES DE TRASCENDENTAL IMPORTANCIA LO QUE EL ARTÍCULO 2º DE LA PROPIA LEY DE 1968 HOLANDESA MENCIONA EN SU TEXTO, YA QUE FIJA EL PRINCIPIO DE QUE "DEL IMPUESTO A SATISFACER POR LA EMPRESA POR LA ENTREGA DE BIENES O LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS SE DEDUCIRÁ EL IMPUESTO QUE HAYA RECAÍDO SOBRE LOS BIENES VENDIDOS Y LOS SERVICIOS PRESTADOS A ESA EMPRESA Y SOBRE LA IMPORTACIÓN DE BIENES DESTINADOS A LA MISMA". QUEDA ASÍ CONSAGRADO POR DEFINI

CIÓN EL PRINCIPIO DE GRAVAR EXCLUSIVAMENTE EL VALOR AÑADIDO O AGREGADO DE CADA ETAPA DE LA PRODUCCIÓN O DISTRIBUCIÓN. CON ESTA DEDUCCIÓN SE PERMITE EL FRACCIONAMIENTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO QUE GRAVA EL TOTAL DEL VALOR DEL BIEN ENTREGADO O EL SERVICIO PRESTADO.

HASTA EL 1° DE ENERO DE 1973, ITALIA SE ENCONTRABA OPERANDO CON SU "IMPOSTA GENERALE SULL ENTRATA", - IMPUESTO EN CASCADA, COMPLEJO, RETOCADO EN DIVERSAS OCA-SIONES, CON TASA GENERAL DEL 4% Y UNA SERIE DE TASAS ES-PECIALES O TIPOS "UNA TANTUM".

NO FUE SINO HASTA ESA FECHA CUANDO EL GOBIER-NO ITALIANO (DADAS LAS NECESIDADES DE SU REFORMA Y EL - ATRASO EN EL ACATAMIENTO DE LA PRIMERA DIRECTRIZ DE LA - C.E.E. QUE FIJÓ COMO FECHA LIMITE PARA LA INCORPORACIÓN DEL IVA A LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE SUS PAÍSES AFILIA-DOS, EL 1° DE ENERO DE 1970) INCORPORÓ A SU VIDA FISCAL - EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ATENDIENDO A EL DECRETO - DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA No. 633 DEL 26 DE OCTUBRE DE 1972.

EL PRECITADO DECRETO ITALIANO, CONSIDERA COMO CONTRIBUYENTES O SUJETOS DEL IMPUESTO A TODO AQUEL QUE -

COMPRE BIENES O RECIBA SERVICIOS OBJETO DEL IVA A TÍTULO DE ESTA OPERACIÓN.

EL ARTÍCULO 1° DE DICHO DECRETO ENUNCIA DE UNA MANERA GENERAL QUE EL IVA GRAVA LA CESIÓN DE BIENES Y LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EFECTUADAS EN EL MARCO DE LA ACTIVIDAD DE LAS EMPRESAS, LAS PRESTACIONES EFECTUADAS EN BENEFICIO DE TODA PERSONA EN EL MARCO DE UN OFICIO O DE UNA PROFESIÓN, ASÍ COMO LAS IMPORTACIONES.<sup>13</sup>

EL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL CONSUMO EN LUXEMBURGO ES, DESDE EL 1° DE ENERO DE 1970, EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR VIRTUD DE LA LEY DEL 5 DE AGOSTO DE 1969 MEDIANTE LA CUAL SE DIÓ A CONOCER ESE GRAVAMEN.

LA LEY DEL IVA DE LUXEMBURGO CONSIDERA COMO CONTRIBUYENTE DEL GRAVAMEN A TODO EL QUE REALICE DE UNA FORMA INDEPENDIENTE Y A TÍTULO HABITUAL OPERACIONES DEPENDIENTES GENERALMENTE DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA, CUALQUIERA QUE ESTA SEA, CON FINALIDAD DE LUCRO O SIN ELLA.

EL IMPUESTO DE REFERENCIA GRAVA TODA ACTIVIDAD TENDIENTE A LA REALIZACIÓN DE INGRESOS, Y PARTICULAR

(13) *El Impuesto al Valor Agregado en Belgica, Francia, Italia, Alemania, Luxemburgo, Holanda, Gran Bretaña e Irlanda.* Ed. - SHyCP, Mexico. Pag. 2.

MENTE LAS ACTIVIDADES DEL PRODUCTOR, DEL COMERCIANTE O -  
DEL PRESTADOR DE SERVICIOS.

COMO CONSECUENCIA DE LO ANTERIOR, EN LUXEMBURGO LAS OPERACIONES EFECTUADAS A TÍTULO GRATUITO ESCAPAN AL IVA, CON EXCEPCIÓN DE LAS IMPORTACIONES DE BIENES.<sup>14</sup>

LUXEMBURGO, EN UNIÓN CON ITALIA, FORMABAN EL SECTOR DENTRO DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA QUE MAS RETRASO TENIA EN DAR CUMPLIMIENTO A LO DISPUESTO POR LA PRIMERA DIRECTRIZ DE LA MISMA, EN EL SENTIDO DE LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE CIFRA DE NEGOCIOS Y LA IMPLANTACIÓN DE SU IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA SUSTITUIR A SU RESPECTIVO IMPUESTO PRECITADO.

LOS INGLESES NO FUERON AJENOS A LA TENDENCIA DE ADOPTAR UN IMPUESTO DEL TIPO VALOR AGREGADO, RAZÓN POR LA CUAL EL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL CONSUMO EN LA GRAN BRETAÑA ES EL CONOCIDO COMO "VALUE ADDED TAXATION", INSTITUÍDO POR UNA LEY INCORPORADA EN EL "FINANCE ACT" DE 1972 Y QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 1° DE ABRIL DE 1973.

---

(14) *El Impuesto al Valor Agregado en Belgica..... Ob. Cit.*

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE INGLATERRA -  
 (V.A.T.), REÚNE LA MAYORÍA DE LAS CARACTERÍSTICAS QUE -  
 UN GRAVAMEN DE ESA NATURALEZA DEBE TENER, Y ES ASÍ COMO  
 SU SISTEMA ESTÁ ESTRUCTURADO DE TAL MANERA QUE SÓLO SE  
 GRAVA CON EL IMPUESTO A EL VALOR O CANTIDAD QUE SE LE  
 ADICIONA AL PRECIO ANTERIOR.

EL IVA BRITÁNICO ES TAMBIÉN UN GRAVAMEN, AL -  
 IGUAL QUE LOS DE ESE TIPO, QUE SE CARACTERIZA POR SU -  
 NEUTRALIDAD, Y ASI LO CONSIDERAN J.A. KAY Y M.A. KING,  
 EN SU LIBRO "THE BRITISH TAX SYSTEM",<sup>15</sup>

COMO PODRÁ OBSERVARSE, DE LA LECTURA QUE SE -  
 HAGA DE LAS PASADAS HOJAS, MÉXICO NO FUE UN INNOVADOR -  
 COMPLETO DE UN SISTEMA TRIBUTARIO, SINO QUE LA MAYOR -  
 PARTE DE LOS MOTIVOS POR LOS QUE SE INCLINÓ A ADOPTAR -  
 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, FUE QUE LA EXPERIENCIA -  
 DE LOS PAÍSES QUE CUENTAN CON MUCHO MÁS HISTORIA QUE LA  
 NUESTRA, HAN INCORPORADO A SUS SISTEMAS FISCALES A ESE  
 TIPO DE IMPUESTO; Y SI PARA ESOS PAÍSES FUE NECESARIO -  
 EL CAMBIO EN SU MOMENTO HISTÓRICO DADAS LAS NECESIDADES  
 DE CADA UNO DE ELLOS, ERA LÓGICO QUE NUESTRO PAÍS TEN--  
 DRÍA QUE LLEGAR AL MISMO MOMENTO HISTÓRICO, NO POR SIM-

-----  
 (15) *The British Tax System. J.A. Key and M.A. King. Oxford Uni--*  
*versity Press. 1980. Pag. 17.*

PLE IMITACIÓN SINO PORQUE EL SISTEMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO HA DEMOSTRADO EN UNA GRAN CANTIDAD DE LUGARES QUE ES UN GRAVAMEN QUE VA ACORDE Y ARMÓNICAMENTE CON LAS CIVILIZACIONES ENCUMBRADAS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.

NO DEBE SUPONERSE QUE LOS PAÍSES QUE MENCIONÉ, COMO LOS QUE CUENTAN CON UN SISTEMA TRIBUTARIO DEL TIPO VALOR AGREGADO, SON LOS ÚNICOS QUE LO UTILIZAN, PUES AL HACERLO, ESTARÍAMOS RESTANDO MÉRITOS, Y DE HECHO NULIFICÁNDOLOS, A MUCHOS OTROS PAÍSES QUE TUVIERON LA ENTEREZA Y LA DECISIÓN SUFICIENTES PARA BUSCAR "EL CAMBIO" COMO CAMINO PARA LLEVAR A SUS GOBIERNOS A FUTUROS MAS PROMISORIOS.

ASÍ PUES, ES MENESTER AL MENOS MENCIONAR LOS PAÍSES QUE CUENTAN CON UN GRAVAMEN DEL TIPO VALOR AGREGADO Y SEÑALAR LA ÉPOCA DESDE LA QUE LO INCORPORARON A SU VIDA COTIDIANA.

----- P A I S -----	----- A Ñ O -----	----- T A S A -----
FRANCIA	1954	17.65%
COSTA DE MARFIL	1960	15%

----- P A I S -----	----- A Ñ O -----	----- T A S A -----
MARRUECOS	1962	15%
SENEGAL	1966	9%
URUGUAY	1967	20%
BRASIL	1967	
DINAMARCA	1967	15%
COSTA RICA	1967	8%
SUECIA	1968	17.1%
ALEMANIA	1968	12%
REP. MALGACHE	1969	12%
HOLANDA	1969	18%
NORUEGA	1969	20%
ECUADOR	1970	5%
TUÑEZ	1970	
LUXEMBURGO	1970	10%
BÉLGICA	1971	18%
BOLIVIA	1972	5%
AUSTRIA	1973	18%
IRLANDA	1973	20%
ITALIA	1973	14%
REINO UNIDO	1973	8%
HONDURAS	1973	3%

PAÍS	AÑO	TASA
COLOMBIA	1974	15%
CHILE	1975	20%
ARGENTINA	1975	16%
PANAMÁ		
PERÚ	1976	20%
MÉXICO	1980	10% (15)

ESTIMO QUE RESULTA EVIDENTE QUE EL IMPUESTO - AL VALOR AGREGADO ES EL GRAVAMEN NECESARIO PARA LA MAYORÍA DE LOS PAÍSES DEL GLOBO TERRAQUEO, YA QUE LA PRUEBA - DE SU EFECTIVIDAD LA TENEMOS AL ALCANCE DE NUESTROS OJOS AL ANALIZAR A LOS ÚLTIMOS PAÍSES LISTADOS Y LO PROVECHOSO QUE HA RESULTADO SER PARA SUS RESPECTIVAS COLECTIVIDADES.

COMO UN CLARO EJEMPLO DE LA CONCIENCIA QUE - LOS HOMBRES, QUE MARCHAN A LA VANGUARDIA DE SUS PUEBLOS, TIENEN DE LO POSITIVO QUE RESULTA CONTAR CON UN GRAVAMEN DEL TIPO VALOR AGREGADO, CITARÉ LAS PALABRAS DE EL MINISTRO DE HACIENDA DE DINAMARCA, AL PRESENTAR AL PARLAMENTO DANÉS, LA PROPUESTA POR VIRTUD DE LA CUAL APOYABA LA IN-

(16) *Apuntes Sobre el Paquete de Reformas Fiscales 1979-1980. "Impuesto al Valor Agregado"* Ed. SHyCP. 1979, Pags. 14 y 15.

TRODUCCIÓN DEL IVA EN ESE PAÍS.: "EN LO PERSONAL, OPINO QUE EL SISTEMA DE VALOR AGREGADO TIENE TAN IMPORTANTES VENTAJAS EN COMPARACIÓN CON LAS OTRAS FORMAS GENERALES DE IMPOSICIÓN INDIRECTA VIGENTES HOY EN DÍA, QUE DEBERÍAMOS, TAN PRONTO COMO SE POSIBLE, CAMBIAR EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS POR UN IMPUESTO DE VALOR AGREGADO, TOMANDO EN CUENTA LA URGENCIA DE QUE DINAMARCA MEJORE SU POSICIÓN COMPETITIVA, SERIA MUY PROVECHOSO QUE ACTUÁRAMOS COMO PIONEROS EN ESTE CAMPO EN LUGAR DE ESPERAR A QUE OTROS PAÍSES ACUMULEN EXPERIENCIA EN LOS AÑOS FUTUROS".17

AFORTUNADAMENTE, MÉXICO SE CONTAGIO DE TODO LO POSITIVO QUE LOS PUEBLOS EMANARON AL BUSCAR (EN LA SUSTITUCIÓN DE SUS IMPUESTOS INDIRECTOS, LA MAYORÍA DE ELLOS DE EFECTOS PIRAMIDALES O EN CASCADA), EL SISTEMA FISCAL IDÓNEO, QUE LES PERMITIERA ESTAR A LA ALTURA DE LOS GRANDES AVANCES TECNOLÓGICOS Y CIENTÍFICOS QUE SE IBAN LOGRANDO; PUES PARA MARCHAR PARALELAMENTE A ESOS LOGROS, ES NECESARIO QUE EXISTA CONGRUENCIA EN TODOS LOS ÁMBITOS EN LOS QUE SE DESENVUELVE EL HOMBRE, Y EL ÁMBITO FISCAL NO PUEDE SER LA EXCEPCIÓN.

(17) *Dinamarca, Impuesto sobre el Valor Agregado. Por Paul Gersmann. Revista Fiscal y Financiera, Marzo y Abril de 1966. México. Pag. 37.*

c) INFLUENCIA DE OTROS PAISES EN LA LEY DEL IMPUESTO -  
AL VALOR AGREGADO DE MÉXICO.

DECÍA EN EL PRÓLOGO DE ESTA TESIS, QUE EL PATRÓN COMPARATIVO DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL, SE FUNDAMENTA, EN SU MAYORÍA, EN LAS EXPERIENCIAS ADQUIRIDAS A TRAVÉS DEL TIEMPO DE APLICACIÓN DE SISTEMAS TRIBUTARIOS, Y CONCRETAMENTE, PARA EFECTOS DE NUESTRO TEMA, EN SISTEMAS TRIBUTARIOS TIPO VALOR AGREGADO.

PUES BIEN, LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO SE APARTAN DE ESE MÉTODO PARA CONSIDERAR LOS "PROS Y LOS CONTRAS" DE CUESTIONES TAN IMPORTANTES COMO LO FUE EN SU MOMENTO LA ADOPCIÓN DEL IMPUESTO DEL TIPO VALOR AGREGADO. DIRÉ QUE FUE PRECISAMENTE EL FACTOR COMPARATIVO EL QUE JUGÓ UN PAPEL IMPORTANTÍSIMO EN LA CONSCIENCIA DE QUIENES TUVIERON EN SUS MANOS Y SUS MENTES LA DISYUNTIVA DE CONTINUAR CON EL IMPUESTO EN CASCADA DE INGRESOS MERCANTILES, O ADOPTAR EL NUEVO GRAVAMEN QUE SE PRETENDÍA Y CUYAS SIGLAS SE CONOCERÍAN COMO EL I.V.A.

POR LO ANTERIOR ES POR LO QUE SOSTENGO QUE NUESTRO PAÍS SE ENCUENTRA INFLUENCIADO EN GRAN MEDIDA -

POR LAS EXPERIENCIAS Y RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DEL IVA EN OTROS PAÍSES, PERO DEBO ACLARAR QUE NO SOMOS UN PAÍS IMITADOR, COMO MUCHOS PUDIERAN HABER INTERPRETADO, SINO QUE ESAS EXPERIENCIAS Y RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DEL IVA EN OTROS LUGARES, LOS HEMOS TOMADO EN CONSIDERACIÓN SIN DESATENDER A LA DIFERENCIA DE GENTE QUE HABITA EN ESOS LUGARES, EN COMPARACIÓN CON NUESTRO PUEBLO, YA QUE NUNCA PODRÁN SER IDÉNTICAS LAS NECESIDADES DE UN EUROPEO EN RELACIÓN CON LAS DE UN AFRICANO, ASÍ COMO CON LAS DE UN ORIGINARIO DE OCEANÍA. DE ESA MANERA, LAS EXPERIENCIAS DEL RESTO DE LAS COMUNIDADES APLICADORAS DE SISTEMAS TRIBUTARIOS DEL TIPO VALOR AGREGADO, LAS HEMOS CONSIDERADO COMO UNA INFLUENCIA IMPORTANTE, PERO NO DETERMINANTE EN EL BUEN DESARROLLO QUE HA TENIDO EN NUESTRO PAÍS EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

SEÑALARÉ, AUNQUE EN FORMA BREVE, ALGUNOS DE LOS ASPECTOS QUE ESTIMO FUERON Y SEGUIRÁN SIENDO TOMADOS EN CUENTA, PARA LA ESTRUCTURACIÓN DE NUESTRO NUEVO GRAVAMEN AL VALOR AGREGADO.

INNEGABLE RESULTA LA PREOCUPACIÓN QUE TODOS LOS GOBIERNOS DEL "GEOIDE" HAN TENIDO Y SEGUIRÁN TENIENDO POR UN FENÓMENO SOCIOECONÓMICO CONOCIDO COMO "INFILACIÓN". SEGURAMENTE QUE ESE FENÓMENO TAMBIÉN

FUE CONSIDERADO POR NUESTRO LEGISLADOR, PARA PROPONER, ESTRUCTURAR, ADECUAR E IMPLANTAR LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE NUESTRO PAÍS.

MUCHO SE DIJO Y SE DIRA RESPECTO A QUE EL INCORPORAMIENTO DEL IVA A NUESTRO ÁMBITO FISCAL, IBA A RESULTAR NEGATIVO, PUES SE LLEGÓ A AFIRMAR QUE ERA UNA MEDIDA CIENTO POR CIENTO "INFLACIONARIA".

ES NECESARIO RECORDAR QUE EL FENÓMENO DE LA "INFLACIÓN" ATIENDE A MUCHO MÁS FACTORES QUE A LA SIMPLE SUSTITUCIÓN DE SISTEMAS TRIBUTARIOS EN UN PAÍS DETERMINADO. ASÍ TAMBIÉN ES CONVENIENTE QUE NO OLVIDEMOS QUE EN TODOS AQUELLOS PAÍSES EN LOS QUE SE HA IMPLANTADO EL IVA, ASÍ COMO EN LOS QUE NO EXISTE ESE IMPUESTO, HA EXISTIDO LA INFLACIÓN AÑO CON AÑO, Y QUE DE NINGUNA MANERA SE PUEDE CULPAR TOTALMENTE A UN GRAVAMEN, COMO EL DEL TIPO VALOR AGREGADO, POR LA PRESENCIA DE LA INFLACIÓN.

POR OTRA PARTE, SIENTO QUE MÉXICO SE PREOCUPÓ POR OTRA SITUACIÓN IMPORTANTE, ANTES DE INCORPORAR EL IVA A SU SISTEMA TRIBUTARIO, SIENDO ESA LA INCERTIDUMBRE DE LA RECAUDACIÓN POSTERIOR A LA IMPLANTACIÓN DEL

GRAVAMEN, YA QUE PRECISAMENTE ES LA RECAUDACIÓN QUE EL FISCO REALIZA LA QUE TIENE UNA RELEVANTE IMPORTANCIA EN LA TAREA DE ALLEGARSE EL GOBIERNO DE LOS SATISFACTORES DE LAS NECESIDADES DE LA COLECTIVIDAD.

EN ESTE SENTIDO ME ATREVO A AFIRMAR QUE NUESTRO GOBIERNO TAMBIÉN SE VIÓ INFLUENCIADO POR LOS RESULTADOS LOGRADOS POR GOBIERNOS DE OTROS PAÍSES, YA QUE LAS CIFRAS INDICAN UN ALENTADOR PANORAMA EN EL HORIZONTE ECONÓMICO DE LOS GOBIERNOS ADOPTANTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

#### IMPACTO DE LA IMPLANTACION DEL IVA EN LOS INGRESOS DE LOS GOBIERNOS

P A I S	A.DE IMP.	A.A.IMP.	A.IMP.	1 A.	2 A.
ARGENTINA	1975	53.6	80.7	719.8	201.8
ITALIA	1973	4.1	16.3	29.5	29.0
ECUADOR	1970	15.3	26.2	19.0	24.7
AUSTRIA	1973	16.1	4.8	15.2	7.2
DINAMARCA	1967	17.5	11.7	19.0	9.7 (19)

(19) *Elaboración personal con datos del International Financial Statistics.*

\* año implantación IVA.  
 \*\* año anterior implantación IVA  
 \*\*\* año implantación.  
 \*\*\*\* un año después implantación  
 \*\*\*\*\* dos años después implantación

INDEPENDIEMENTE DE LOS FACTORES DE INFLACION Y DEL FACTOR RECAUDACION PARA EL GOBIERNO, NUESTRA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE HA VISTO INFLUENCIADA POR UNA SERIE DE ASPECTOS EN LA ESTRUCTURA MISMA DEL GRAVAMEN.

PODRIA DECIRSE QUE LA INFLUENCIA MAS SIGNIFICATIVA QUE HA TENIDO MEXICO, RESPECTO DE IDEAS Y ESTRUCTURAS DEL IVA, LAS HA RECIBIDO DEL CONTINENTE EUROPEO, Y EN REALIDAD TIENE UNA RAZON LOGICA DESDE EL MOMENTO EN QUE LOS EUROPEOS CUENTAN CON UNA MAYOR EXPERIENCIA QUE MUCHOS OTROS PAISES DE OTROS CONTINENTES, PUES RECORDEMOS QUE LOS PRIMEROS SINTOMAS, BROTES, Y APLICACIONES PRACTICAS SE DIERON EN EL AMBITO DE EUROPA.

POR ESA RAZON ES POR LA QUE PROCURARE ESTABLECER, A GRANDES RAZGOS, LAS SIMILITUDES QUE ES FACTIBLE ENCONTRAR ENTRE LAS LEYES, PRINCIPALMENTE EUROPEAS, REGULADORAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Y NUESTRA LEY DE LA MATERIA.

LO MISMO QUE EN FRANCIA, BELGICA, ITALIA, ALEMANIA, LUXEMBURGO, HOLANDA, GRAN BRETAÑA, IRLANDA, Y EN GENERAL LOS PAISES QUE APLICAN EL IVA, EN MEXICO SE HAN CONSIDERADO COMO "SUJETOS" DEL IMPUESTO, A LAS PERSONAS

FÍSICAS Y MORALES QUE REALICEN LAS ACTIVIDADES CONSIDERADAS COMO OBJETO DEL IMPUESTO.

Así TENEMOS QUE EN FRANCIA, ES CONTRIBUYENTE - (SUJETO) TODA PERSONA QUE EFECTÚE UNA INTERVENCIÓN RETRIBUIDA, DE NATURALEZA COMERCIAL O INDUSTRIAL, LA CUAL SEA EL OBJETO.<sup>20</sup> Así PUES, EN CASI TODOS LOS PAÍSES IDENTIFICAN A LOS SUJETOS COMO AQUELLOS QUE LLEVEN A CABO LAS ACTIVIDADES CONSIDERADAS COMO OBJETO DEL GRAVAMEN, LO MISMO EN HOLANDA, EN DONDE SE IDENTIFICA AL SUJETO COMO EL EMPRESARIO QUE EFECTÚE LAS OPERACIONES, QUE EN LOS DEMAS PAÍSES EN DONDE EN TÉRMINOS GENERALES SE LES IDENTIFICA COMO PERSONAS FÍSICAS O MORALES.

AL IGUAL QUE EXISTE UNA ENORME CONGRUENCIA ENTRE LAS LEYES REGULADORES DEL IVA EN LOS DIFERENTES PAÍSES, POR LO QUE HACE A LOS SUJETOS DEL GRAVAMEN, TAMBIÉN VAN A ENCONTRAR QUE EXISTE UNA ARMONÍA EXCELENTE POR LA QUE SE REFIERE AL OBJETO DEL IMPUESTO, YA QUE SE CONSIDERA COMO TAL, EN DIFERENTES DENOMINACIONES, A LAS ENTREGAS DE COSAS (LO QUE NOSOTROS IDENTIFICAMOS COMO ENAJENACIONES), LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS Y LAS IMPORTACIONES.

---

(20) *La taxe sur la valeur ajoutée, 1953; Au secours de la TVA, - 1957.*

PRETENDIENDO PRECISAR UN POCO MAS EN LO RELACIONADO AL OBJETO U OBJETOS DEL IVA EN LOS DIFERENTES PAÍSES DEL MUNDO, DIRÉ, A MANERA DE EJEMPLO, QUE EN LUXEMBURGO SE CONSIDERA LAS ENTREGAS DE BIENES COMO "LA TRANSFERENCIA DEL PODER DE DISPONER DE UN BIEN CORPÓREO COMO UN PROPIETARIO", LO MISMO QUE EN IRLANDA CONSISTE EN "PONER UN BIEN A LA DISPOSICIÓN DEL ADQUIRENTE", O LO QUE EN ITALIA SE CONOCE COMO "LOS ACTOS A TÍTULO ONEROSO QUE EN LA TRANSFERENCIA DE LA PROPIEDAD, ASI COMO LA CONSTITUCIÓN O LA TRANSFERENCIA DE DERECHOS REALES DE USO O DE GOCE SOBRE BIENES DE TODO GÉNERO",<sup>21</sup>

COMO SE PODRÁ OBSERVAR, LA MAYORIA DE LAS ASEPCIONES QUE SE TIENEN EN LA LEGISLACIÓN INTERNACIONAL, SON COINCIDENTES CON LA IDEA QUE NOSOTROS TENEMOS Y QUE LA HEMOS IDENTIFICADO CON LA ENAJENACIÓN DE BIENES; ACLARANDO POR SUPUESTO QUE CONTAMOS CON UN CONCEPTO PERFECTAMENTE DEFINIDO DE LO QUE ES EL ARRENDAMIENTO O USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES Y QUE, COMO YA LO HEMOS VISTO, EN PAÍSES COMO ITALIA LO CONTINUAN INCLUYENDO EN LA CATEGORÍA DE ENTREGA DE BIENES.

LAS "PRESTACIONES DE SERVICIOS" QUE LA LEGISLACIÓN EXTRANJERA TOMA COMO OTRA DE LAS ACTIVIDADES POR LAS QUE SE CAUSA EL IVA, SON LAS QUE DE HECHO INFLUENCIA

(21) *El Impuesto al Valor Agregado en Belgica, Francia, Italia, Alemania...* Ob. Cit. Pag. 7

RON A NUESTRO LEGISLADOR PARA CONSIDERAR DENTRO DE LOS OBJETOS DE NUESTRO GRAVAMEN A LO QUE CONOCEMOS COMO "PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES".

SIN EMBARGO TAMBIÉN EN ALGUNAS LEGISLACIONES, COMO LA DE BELGICA, SE INCORPORA AL RUBRO DE "PRESTACIONES DE SERVICIOS" LO QUE NOSOTROS TENEMOS PLENAMENTE IDENTIFICADO COMO "ARRENDAMIENTO O EL USO O GOCE TEMPORAL DEL BIEN". OTRO PAÍS QUE NO HACE LA DISTINCIÓN QUE MÉXICO HACE ES FRANCIA.<sup>22</sup>

LAS IMPORTACIONES, COMO LA ÚLTIMA DE LAS ACTIVIDADES QUE FALTA POR MENCIONAR POR LAS QUE SE ESTÁ OBLIGADO A PAGAR EL IVA EN LA LEGISLACIÓN EXTRANJERA, SON AL PARECER LAS QUE MAS CONGRUENCIA TIENEN EN SU CONCEPTO, YA QUE EN TODOS LOS PAÍSES APLICADORES DEL IVA SON DEFINIDOS MÁS O MENOS DE LA MISMA MANERA AL SOSTENER QUE UNA IMPORTACIÓN ES "LA ENTRADA DE UN PRODUCTO AL INTERIOR DEL PAÍS".<sup>23</sup>

EXISTE, ADEMÁS DE LAS ACTIVIDADES SEÑALADAS COMO OBJETO DEL IVA EN OTROS PAÍSES, LA FIGURA O ACTO DENOMINADO COMO "ENTREGAS A SI MISMO"; OPERACIONES DEFINIDAS DE DIFERENTES MANERAS, PERO QUE A FIN DE CUENTAS RESULTAN SER UNA ESPECIE DE AUTOCONSUMO.

---

(22) y (23) *El Impuesto al Valor Agregado en Bélgica, Francia, Italia...* Ob. Cit. Pag. 2

ASÍ TENEMOS QUE LAS ENTREGAS A SI MISMO SON DE FINIDAS EN LOS DIFERENTES PAÍSES DE MUY DIVERSAS MANERAS, COMO POR EJEMPLO: BÉLGICA. -"...LA UTILIZACIÓN POR UN SUJETO COMO BIEN DE INVERSIÓN, DE UN BIEN MUEBLE QUE EL HA FABRICADO O ADQUIRIDO DE OTRA FORMA COMO UN BIEN DE INVERSIÓN." FRANCIA. -"...LOS TRANSPORTES DE MERCANCIAS QUE LOS DEUDORES EJECUTAN PARA SI MISMOS.", ITALIA. -"...LA AFECTACIÓN DE BIENES AL CONSUMO PERSONAL O FAMILIAR DEL EMPRESARIO O A LA DE OTROS FINES AJENOS A LA EXPLOTACIÓN DE LA EMPRESA...", ALEMANIA. -"...LA SIMPLE SUSTRACCIÓN MOMENTÁNEA, PARA UN USO PRIVADO, DE UN OBJETO QUE SIRVE Y PERTENECE A LA EMPRESA.", HOLANDA. -"...LA UTILIZACIÓN DE LAS MERCANCIAS POR QUIEN LAS PRODUCE..", ETC.<sup>24</sup>

HABIENDO IDENTIFICADO A GRANDES RAGOS A LAS ACTIVIDADES POR LAS QUE EN LAS LEGISLACIONES EXTRANJERAS SE ESTÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PODRIAMOS MENCIONAR ALGUNOS ASPECTOS IMPORTANTES QUE GUARDAN UNA ESTRECHA RELACION ENTRE ELLOS POR SUS SIMILITUDES, CLARO ESTÁ QUE EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

---

(24) *El Impuesto al Valor Agregado en Belgica, Francia, Italia,...*  
Ob. Cit. Pag. 8.

EXISTE UNA LOGICA SIMILITUD, ENTRE LOS PAÍSES APLICADORES DEL IVA, POR LO QUE RESPECTA AL MOMENTO EN QUE ES CAUSADO EL GRAVAMEN DE REFERENCIA, YA QUE, SALVO PEQUEÑAS EXCEPCIONES, PARA FRANCIA, BÉLGICA, INGLATERRA, E INCLUSO LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA, EN LAS ENAJENACIONES O ENTREGAS DE BIENES, EL "MOMENTO DE CAUSACIÓN" - ESTA GENERALMENTE SUPEDITADO A LA ENTREGA FÍSICA DEL BIEN, EL ENVÍO DEL MISMO (CUANDO EXISTA OBLIGACIÓN DE RECIBIRLO EL COMPRADOR), EL PAGO TOTAL O PARCIAL DEL PRECIO DEL BIEN, O EN OCASIONES A EL MOMENTO DE FACTURACIÓN. COMO RESULTA EVIDENTE, TALES CIRCUNSTANCIAS SE APEGAN EN GRAN MEDIDA A EL MOMENTO DE CAUSACIÓN QUE PARA MÉXICO SE ESTABLECIÓ, PARA EFECTO DE LAS ENAJENACIONES.

POR LO QUE HACE AL MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO POR LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, DIRE QUE TAMBIÉN EXISTE UNA EXTRAORDINARIA SIMILITUD DE CRITERIOS PARA CONSIDERARLO, YA QUE LO QUE PARA FRANCIA ES EL MOMENTO DE CAUSACIÓN POR LAS CITADAS ACTIVIDADES, LO ES TAMBIÉN PARA BÉLGICA E INGLATERRA, CON LA OBSERVACION DE QUE FRANCIA ENTIENDE DICHO MOMENTO DE CAUSACIÓN COMO "CUANDO SE DA LA CONTRAPRESTACIÓN", PERO BÉLGICA E INGLATERRA PLASMAN ADEMÁS OTROS SUPUESTOS COMO POR EJEMPLO: "EL MOMENTO EN QUE SE FINIQUITA EL SERVICIO, O SE EXPIDA LA FACTURA" (PARA BÉLGICA), Y DICHO EN OTRAS PALABRAS, -

"EN LA FECHA EN QUE EL SERVICIO ES PRESTADO O SE EXPIDE LA FACTURA" (PARA INGLATERRA). EN ESTE SENTIDO CONSIDERO QUE MÉXICO HA MEJORADO EN GRAN MEDIDA SU MOMENTO DE CAUSACIÓN, PUES SIN MUCHO REBUSCARLE HA ENCONTRADO EL MÁS JUSTO Y SENCILLO AL DETERMINAR QUE DICHO MOMENTO DE CAUSACIÓN SERA "EN EL MOMENTO EN QUE SEAN EXIGIBLES LAS CONTRAPRESTACIONES".

OTRA DE LAS ÁREAS EN LA QUE PODEMOS ENCONTRAR PUNTOS DE COINCIDENCIA ENTRE LAS LEGISLACIONES EXTRANJERAS (COMO INFLUYENTES) Y NUESTRA LEY DEL IVA (COMO INFLUENCIADA), ES LA DE LAS EXENCIONES O LIBERACIONES CONTRIBUTIVAS.

EN EFECTO, TAMBIÉN CONVERGEN EN VARIOS PUNTOS LOS CRITERIOS DE LAS DIFERENTES LEGISLACIONES CON EL QUE NUESTRO PAÍS HA ADOPTADO EN VARIOS ASPECTOS, Y ELLO ATIENDE PRINCIPALMENTE A QUE LAS NECESIDADES DE LOS PUEBLOS EN OCASIONES SON MUY PARECIDAS,

COMO PRUEBA DE LO ANTERIOR CITARÉ ALGUNAS DE LAS EXENCIONES QUE FIGURAN EN ALGUNOS PAÍSES DE RELEVANTE IMPORTANCIA Y QUE OPERAN CON EL IVA TIEMPO ATRÁS QUE MÉXICO, Y ASÍ TENEMOS QUE FRANCIA NO OBLIGA A SUS CIUDA-

DANOS A PAGAR EL IMPUESTO POR LAS ENAJENACIONES DE COSAS USADAS, O, COMO ELLOS MISMOS DICEN, DE SEGUNDA MANO, SITUACIÓN QUE SE IDENTIFICA CON LA EXENCIÓN QUE NUESTRA LEY DEL IVA CONTEMPLA EN SU MODALIDAD DE BIENES MUEBLES USADOS. SITUACIÓN SIMILAR OCURRE CON LOS PRODUCTOS DE LA PESCA, MISMOS QUE EN AQUEL PAÍS ESTÁN IGUALMENTE LIBERADOS POR SU ENAJENACIÓN, ACONTECIENDO UNA SITUACIÓN EQUIPARABLE EN MÉXICO.

EN MÉXICO COMO EN BÉLGICA, ESTÁ LIBERADA DEL PAGO DEL IVA LA ENAJENACIÓN DEL SUELO, CON LA DIFERENCIA DE QUE EN LA LEGISLACIÓN BELGA, ESA SITUACIÓN ESTÁ SUPEDITADA A QUE EL TERRENO, COMO LE LLAMAN, SEA DESTINADO PARA CONSTRUCCIONES NUEVAS. LO MISMO SUCEDE EN INGLATERRA, RESPECTO A LA EXENCIÓN, SÓLO QUE LOS INGLESES EXENTAN INCLUSO LO ACCESORIO AL SUELO.

INGLATERRA Y FRANCIA LIBERAN LAS OPERACIONES DE SEGUROS DEL PAGO DEL IVA; LIBERACIÓN QUE TAMBIÉN TENEMOS EN NUESTRO PAÍS, SIEMPRE Y CUANDO SEAN SEGUROS DE VIDA O AGROPECUARIOS.

EL ASPECTO DE LA VIVIENDA, AL PARECER, TAMBIÉN PREOCUPA A BÉLGICA, Y ELLO SE DEDUCE DE CONSIDERAR QUE NO GRAVAN CON EL IVA LA RENTA DE CASAS, DEPARTAMENTOS,

CUARTOS O SIMILARES, E INCLUSO LOS LIBERAN DE ESE IMPUESTO NO OBSTANTE QUE LOS RENTEN AMUEBLADOS; SITUACIÓN QUE LA HACE DIFERENTE DEL TRATAMIENTO EN MÉXICO, YA QUE NUESTRO PAÍS SÓLO PERMITE UN DETERMINADO NÚMERO Y TIPO DE MUEBLES PARA CONCEDER LA EXENCIÓN DE REFERENCIA.

AL PUEBLO FRANCÉS NO SE LE ESCAPÓ EL CONSIDERAR LA RELEVANTE IMPORTANCIA QUE TIENE LA DIVERSIÓN DE LA GENTE PARA LOGRAR UNA VIDA FELIZ, Y ELLO SE REFLEJA FIELMENTE EN LA LIBERACIÓN DEL IVA QUE TIENEN DE SUS ESPECTÁCULOS PÚBLICOS; ASPECTO QUE TAMPOCO DESATENDIÓ NUESTRO PAÍS, YA QUE CON LA EXENCIÓN QUE TIENEN LOS ESPECTÁCULOS PÚBLICOS POR EL BOLETO DE ENTRADA, SE CONTRIBUYE EN ALGUNA MEDIDA A QUE EL MEXICANO TENGA MÁS A SU ALCANCE LA DIVERSIÓN DE ÉL Y LOS SUYOS;

BÉLGICA E INGLATERRA CUENTAN CON UN CRITERIO COINCIDENTE CON EL SUSTENTADO POR NUESTRO GOBIERNO EN MATERIA DE CRÉDITO Y FINANCIAMIENTOS, Y TESTIMONIO DE ELLO ES QUE LOS BELGAS EXENTAN DEL IVA LAS "OPERACIONES DE CRÉDITO, FIANZAS, DESCUENTOS Y REDESCUENTOS DE DOCUMENTOS;" Y PARALELAMENTE A ESA POLÍTICA LOS BRITÁNICOS LIBERAN DEL GRAVAMEN A "LAS ACTIVIDADES RELATIVAS AL DINERO Y AL CRÉDITO". POR SU PARTE, NUESTRA LEY DEL IMPUESTO

AL VALOR AGREGADO EXONERA DE CONTRIBUIR CON ESE GRAVAMEN A QUIENES, SIENDO INSTITUCIONES DE CRÉDITO O UNIONES DE CRÉDITO, RECIBAN O PAGUEN INTERESES Y TODA OTRA CONTRA--PRESTACIÓN DISTINTA DEL PRINCIPAL, EN OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO, ASÍ COMO POR CONCEPTO DE DESCUENTO DE DOCUMENTOS PENDIENTES DE COBRO Y LAS COMISIONES DE LOS AGENTES Y CORRESPONSALES DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO POR DICHAS OPERACIONES.

TODOS LOS EJEMPLOS MENCIONADOS CON ANTERIORI--DAD SON LAS MÁS CLARAS EVIDENCIAS DE QUE NUESTRO PAÍS HA SIDO UN MAGNÍFICO RECEPTOR DE LAS APLICACIONES DEL IVA - EN OTROS PAÍSES Y DE LOS RESULTADOS DE LAS MISMAS, LO - QUE SE TRADUCE EN UNA INFLUENCIA IMPORTANTE PARA LOS NUEVOS PASOS QUE MÉXICO TENDRÁ QUE DAR RUMBO A LA DEPURA-- CIÓN DE SU GRAVAMEN.

D) IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO.

A MUCHOS DE NOSOTROS NOS HA TOCADO LA FORTUNA DE PRESENCIAR UNA PROFUNDA TRANSFORMACIÓN EN TODOS LOS ÓRDENES, QUE PREPARAN A ESTE PAÍS PARA ESCALAR PELDAÑOS SUPERIORES DE BIENESTAR SOCIAL. COMO PARTE DE ESTE MOVIMIENTO DE RENOVACIÓN NACIONAL, SE EMPRENDIÓ EN 1979 UNA REFORMA FISCAL, QUE TIENE COMO PRINCIPAL CARACTERÍSTICA LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO, ESQUELETO FUNDAMENTAL DE LAS FINANZAS ESTATALES Y, POR ENDE, PIEZA CRUCIAL DE LA COMPLEJA POLÍTICA ECONÓMICA.

DICHA REFORMA HA INCLUIDO CAMBIOS SUSTANCIALES PRÁCTICAMENTE EN TODOS LOS IMPUESTOS, SIN EMBARGO, LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE SUSTITUYÓ AL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, FUÉ CON LO QUE MÉXICO DIÓ UN PASO FORMIDABLE AL REPLANTEAR DE MANERA INTEGRAL EL ESQUEMA DE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA.

LA IMPLANTACIÓN DEL IVA NO FUÉ, NI HA SIDO, DESDE LUEGO, SENCILLA. EXIGIÓ Y CONTINÚA EXIGIENDO, UNA SERIE DE TAREAS QUE CORRESPONDEN NO SÓLO A LA AUTORIDAD HACENDARIA SINO A CONTRIBUYENTES Y PÚBLICO EN GE-

NERAL. POR ÉSTO PRECISAMENTE, FUÉ QUE SE FIJÓ UN PERÍODO DE UN AÑO PARA LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY DEL GRAVAMEN DE REFERENCIA, A PARTIR DE SU PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL.

Y EN EFECTO, LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE NUESTRO PAÍS SE DIÓ A CONOCER MEDIANTE SU PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL DÍA 29 DE DICIEMBRE DE 1978, ATENDIENDO AL HECHO DE QUE SU VIGENCIA SERÍA A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, YA QUE DEBIDO A LAS RADICALES DIFERENCIAS ENTRE EL ISIM Y EL IVA Y PARA PERMITIR A LOS CONTRIBUYENTES FAMILIARIZARSE CON LA NUEVA LEY, FUÉ POR LO QUE LAS AUTORIDADES CONSIDERARON PRUDENTE ESE LAPSO ENTRE LA PUBLICACION Y LA VIGENCIA.

COMO ES DEL CONOCIMIENTO DE MUCHOS ESTUDIOSOS DE TÓPICOS FISCALES, EXISTEN VARIAS MODALIDADES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O, COMO SE CONOCE EN EL ÁMBITO DOCTRINAL, "IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO"; MODALIDADES QUE SERÍA CONVENIENTE CONOCER, PERO QUE POR RESULTAR DEMASIADO EXTENSA SU EXPLICACIÓN, LAS RESUMIREMOS EN DOS BÁSICAS.

LAS DOS MODALIDADES BÁSICAS A QUE ME REFERÍ EN EL PÁRRAFO ANTERIOR SON, AL DECIR DE CARL SHOUP, LAS SIGUIENTES:

1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO, TIPO RENTA O PRODUCTO NETO, Y
2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO, TIPO CON SUMO.<sup>1</sup>

EL PRIMER TIPO DE GRAVAMEN CITADO, ES DECIR, - EL TIPO RENTA O PRODUCTO NETO, SE CARACTERIZA PRINCIPALMENTE POR SER EL QUE GRAVA LA RENTA NACIONAL. EN ELLA LOS EMPRESARIOS CONTRIBUYENTES DEBEN, PARA CALCULAR SU BASE IMPONIBLE, DEDUCIR DE SUS INGRESOS BRUTOS DERIVADOS DE LAS VENTAS U OTRAS OPERACIONES TÍPICAS (ES DECIR, DEL VALOR DE LA PRODUCCIÓN BRUTA) LOS IMPUESTOS INDIRECTOS, SALVO EL PROPIO IVA, EL COSTO DE LOS PRODUCTOS INTERMEDIOS UTILIZADOS EN EL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y - LAS AMORTIZACIONES DEL ACTIVO FIJO.

COMO SE PUEDE APRECIAR, NO PERMITE, PARA COMPUTAR EL VALOR AGREGADO, LA DEDUCCIÓN (EL VOCABLO UTILIZA

(1) Shoup Carl, *Theory and Background of the Value Added tax*, -  
*Proceeding of the Forty Eight Annual Conference on Taxation*,  
*National Tax Association, Sacramento, Calif. 1956.*

DO EN LA LEGISLACIÓN DE MÉXICO ES "ACREDITAMIENTO") DE LA ADQUISICIÓN DE LOS BIENES DE CAPITAL EN EL PERÍODO - EN QUE LA MISMA TENGA LUGAR, PERO ADMITE DICHO ACREDITAMIENTO EN BASE A LA DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES DE CAPITAL EN LA CUANTÍA CORRESPONDIENTE AL PERÍODO RELATIVO - DE DEPRECIACIÓN.

LA SEGUNDA MODALIDAD CITADA DE IVA, ES DECIR, LA DEL TIPO CONSUMO, SE CARACTERIZA PRIMORDIALMENTE POR QUE EXISTE LA VARIANTE DE LA DEDUCCIÓN, LA CUAL IMPLICA LA SUSTRACCIÓN EN LAS VENTAS DEL CONTRIBUYENTE, DEL VALOR DE LA INVERSIÓN EN EL AÑO EN QUE TIENE LUGAR.<sup>2</sup>

FUÉ PRECISAMENTE ESTA ÚLTIMA MODALIDAD DE IVA LA QUE SE IMPLANTÓ EN NUESTRO PAÍS, YA QUE SE SELECCIONÓ LA MODALIDAD "CONSUMO" PORQUE GRAVA ESENCIALMENTE EL GASTO EN CONSUMO, SIN AFECTAR LA INVERSIÓN LIGADA AL PROCESO PRODUCTIVO. ASÍ, SE ESTÁ EN POSIBILIDAD DE OTORGAR DEDUCCIONES FÍSICAS Y FINANCIERAS, ÉSTAS ÚLTIMAS EN FORMA INMEDIATA.

LA ESTRUCTURA GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO - AL VALOR AGREGADO QUE SE DIÓ A CONOCER EN DICIEMBRE DE 1978 Y QUE CON ALGUNAS MODIFICACIONES PREVIAS SE IMPLANTÓ EN NUESTRO PAÍS, LA PODEMOS SIMPLIFICAR COMO SIGUE:

(2) Shoup Carl, Ob. Cit. pag. 12

CAPÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES. ARTS. 1 AL 7. FIJA LOS SUJETOS, EL OBJETO, LAS TASAS (10% GENERAL Y 6% EN FRONTERAS Y ZONAS LIBRES DETERMINADAS), LA OBLIGACIÓN DE TRASLADAR EL IMPUESTO Y LA OBLIGACIÓN DE LOS GOBIERNOS DE PAGARLO, EL DERECHO Y REQUISITOS PARA ACREDITAR EL IMPUESTO PAGADO POR LOS SUJETOS PARA ENTERAR SÓLO EL NETO, LA CAUSACIÓN POR EJERCICIO Y EL DERECHO DE COMPENSAR MENSUALMENTE, O A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN, DE LOS SALDOS A FAVOR.

CAPÍTULO II. DE LA ENAJENACIÓN. ARTS. 8 AL 13. LA DEFINE Y DÁ LAS EXENCIONES, DEFINE CUANDO HAY ENAJENACIÓN EN TERRITORIO NACIONAL Y EL MOMENTO DE CAUSACIÓN. DEFINE EL VALOR BASE DEL IMPUESTO. PERMITE ACREDITAR EL IMPUESTO PAGADO EN LA 1ª. ENAJENACIÓN DE CIERTOS BIENES EXENTOS.

CAPÍTULO III. DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. ARTS. 14 AL 18. LOS DEFINE Y DÁ LAS EXENCIONES. DEFINE CUANDO HAY SERVICIO PRESTADO EN TERRITORIO NACIONAL, EL MOMENTO DE CAUSACIÓN Y EL VALOR BASE DEL IMPUESTO.

CAPÍTULO IV. DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES. ARTS. 19 AL 23. LOS DEFINE (SÓLO TANGIBLES) Y DÁ

M-0030037

LAS EXENCIONES. DEFINE CUANDO HAY USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES EN TERRITORIO NACIONAL, EL MOMENTO DE CAUSACIÓN Y EL VALOR BASE DEL IMPUESTO.

CAPÍTULO V. DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS. ARTS. 24 AL 28. LAS DEFINE (BIENES Y SERVICIOS) Y DA LAS EXENCIONES. DEFINE CUANDO SE EFECTÚA LA IMPORTACIÓN, EL VALOR BASE DEL IMPUESTO, EL LUGAR DE PAGO, EL NO ACREDITAMIENTO O COMPENSACIÓN CONTRA ESTE PAGO Y SU ACREDITAMIENTO POSTERIOR.

CAPÍTULO VI. DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS. ARTS. 29 AL 31. LAS EXCEPTÚA DEL PAGO DEL IMPUESTO, LAS DEFINE. DA DERECHO A ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN DEL IVA PAGADO SOBRE ELLOS Y LÍMITE MENSUAL. DEFINE EL MOMENTO DEL DERECHO AL ACREDITAMIENTO Y EL VALOR DE LO EXPORTADO.

CAPÍTULO VII. DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES. ARTS. 32 AL 37. LAS DEFINE. NORMA LOS ACTOS ACCIDENTALES Y LOS COBROS EN ESPECIE. ESTABLECE RÉGIMEN ESPECIAL PARA CAUSANTES MENORES Y LES SEÑALA SUS OBLIGACIONES. DA BASES PARA LAS ESTIMACIONES DE INGRESOS HECHAS POR LA AUTORIDAD.

CAPÍTULO VIII. DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES. ARTS. 38 AL 40. LAS SEÑALA PARA EL CASO DE OMISIÓN DE DECLARACIONES, CASOS DE DETERMINACIÓN ESTIMATIVA Y PROCEDIMIENTO, CASOS DE OMISIÓN DE COMPRAS Y PROCEDIMIENTO.

CAPÍTULO IX. DE LAS PARTICIPACIONES DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. ARTS. 41 AL 42. DA LA POSIBILIDAD PARA LOS ESTADOS QUE SOLICITEN ADHERIRSE AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL, PONE REQUISITOS DE AUSENCIA DE GRAVÁMENES Y SEÑALA EXCEPCIONES A ESTE REQUISITO.

ARTÍCULOS TRANSITORIOS. ENTRADA EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 1980. DEROGA A PARTIR DE ESA FECHA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y 17 IMPUESTOS ESPECIALES. SEÑALA RÉGIMEN TRANSITORIO ESPECIAL PARA CAUSANTES MENORES. ESTABLECE CRÉDITO CONTRA IVA POR EL 50% DEL ISIM CAUSADO DURANTE 1979 POR COMPRAS DE ACTIVO FIJO.

UNA DE LAS PRINCIPALES PREOCUPACIONES QUE EL GOBIERNO TENÍA POR LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO AL VA--

LOR AGREGADO, ERA LA REPERCUSSION QUE ÉSTA IBA A TENER - EN LOS PRECIOS DE NUESTRO CONGLOMERADO COMERCIAL, YA - QUE, COMO CHARLES E. McLURE SOSTIENE, "LOS EFECTOS DEFINITIVOS DE UN IMPUESTO DEPENDE SU IMPACTO INICIAL EN - CAMBIAR LOS PRECIOS RELATIVOS Y EN CÓMO LA GENTE RESPONDE A ESOS CAMBIOS",<sup>3</sup>

EN EL CASO DE MÉXICO, LA IMPLANTACIÓN DEL IVA GENERÓ UN RELATIVO AUMENTO DE PRECIOS, -Y DIGO RELATIVO PORQUE NO DEBEMOS OLVIDAR QUE EL IVA FORMA PARTE DE UNA REFORMA FISCAL, DENTRO DE LA CUAL SE ENCUENTRAN OTROS - IMPUESTOS QUE AL SER REFORMADOS ORIGINAN TAMBIÉN UNA REPERCUSSION EN LA ECONOMÍA DE LOS CONTRIBUYENTES- PRINCIPALMENTE POR LAS RAZONES SIGUIENTES:

1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO SE PRESENTA EN LA LEY, TIENE UNA COBERTURA MÁS AMPLIA QUE EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, PORQUE EN PRIMER LUGAR UTILIZA UN CONCEPTO DE ENAJENACIÓN MÁS AMPLIO. - EL ARTÍCULO 4° DEL I.S.I.M., DECÍA QUE "SE CONSIDERA COMO ENAJENACIÓN, TODA TRASLACIÓN DE DOMINIO DE CARÁCTER MERCANTIL POR LA CUAL SE PERCIBA UN INGRESO". ESTE CONCEPTO DE ENAJENACIÓN ES SUPERADO POR LA LEY DEL IVA AL

(3) C. Cosciani and Charles E. McLaure, "The Tax on Value Added - Pro and Cons", en Ch. E. McLaure and N.B. Ture, Value Added Tax: Two Views, American Enterprise Institute for Policy Research, Washington, D.C., 1972, page 80.

INCLUIR TRANSACCIONES QUE NO NECESARIAMENTE GENERAN UN -  
INGRESO PARA QUIEN TRASLADA EL BIEN.

EN SEGUNDO LUGAR, EL IMPUESTO AL VALOR AGREGA-  
DO GRAVA OTRAS ACTIVIDADES QUE ANTES ESTABAN EXENTAS O -  
SUJETAS A IMPUESTOS ESPECIALES.

2. LA TASA DEL IMPUESTO ES DETERMINANTE PARA  
EL COMPORTAMIENTO DEL NIVEL DE PRECIOS. EN TEORÍA, CUAN-  
DO SE TOMA UNA TASA QUE MANTENGA LA RECAUDACIÓN CONSTAN-  
TE NO DEBE HABER AUMENTOS DE PRECIOS, YA QUE LOS PRODUC-  
TOS INCREMENTADOS EN SUS PRECIOS DEBEN SER COMPENSADOS -  
POR DISMINUCIONES EN OTROS. SIN EMBARGO, ESO SUPONE UNA  
CONDUCTA IDEAL DE LOS PRODUCTORES Y CONSUMIDORES, YA QUE  
POR EL DESCONOCIMIENTO DE LA REALIDAD DEL IMPUESTO FUÉ -  
POR LO QUE MUCHOS COMERCIANTES SE PRETENDIERON PROTEGER  
MEDIANTE LOS AUMENTOS.

SIN EMBARGO, LA INCORPORACIÓN DEL IMPUESTO AL  
VALOR AGREGADO A NUESTRO ÁMBITO FISCAL, HA TRAÍDO MÁS BE-  
NEFICIOS QUE RAZONES POR LAS CUALES RECHAZARLO, Y PRUEBA  
DE ELLO ES QUE ESTÁ LOGRANDO LA ELIMINACIÓN DE LA FAMOSA  
REPERCUSSION EN CASCADA, HA LOGRADO UN MAYOR CONTROL DE -

LOS CONTRIBUYENTES QUE INTERVIENEN EN LAS DISTINTAS OPERACIONES DE LA PRODUCCIÓN, DISTRIBUCIÓN Y EN LA VENTA FINAL AL CONSUMIDOR, Y HA INCREMENTADO EN FORMA POR DEMÁS SATISFACTORIA LA RECAUDACIÓN DEL ERARIO FEDERAL, LO QUE OBTIENE SE TRADUCIRÁ EN MÁS Y MEJORES SERVICIOS PÚBLICOS.

SI HICIERAMOS UN ANÁLISIS SOMERO DE LAS CARACTERÍSTICAS PRIMORDIALES CON QUE CUENTA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE ADOPTÓ NUESTRO PAÍS, NOS PERCATARÍAMOS QUE MÉXICO IMPLANTÓ UN GRAVAMEN DE LOS CONOCIDOS COMO IMPUESTO A LAS VENTAS, O SEA, QUE GRAVA EL INGRESO TOTAL - QUE SE GENERA POR LA REALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES OBJETO DEL GRAVAMEN (ENAJENACIÓN, OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES, E IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS).<sup>4</sup>

POR OTRA PARTE, RESALTARÍA EL HECHO DE QUE EL IVA DE MÉXICO ES UN GRAVAMEN INDIRECTO PORQUE TIENE EFECTOS ECONÓMICOS SOBRE LA PERSONA QUE ADQUIERE LOS BIENES O RECIBE LOS SERVICIOS, A TRAVÉS DEL CONTRIBUYENTE QUE LE REPERCUTE O TRASLADA EL MONTO DEL GRAVAMEN; SIN EMBARGO, A DIFERENCIA DEL I.S.I.M., EL CONSUMIDOR SIEMPRE ES-

(4) *Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1980.*

TÁ EN POSIBILIDAD DE CONOCER Y CUANTIFICAR EL IMPORTE - EXACTO DEL IMPUESTO QUE LE TRASLADAN. ASIMISMO EL IVA - ES DE CARÁCTER GENERAL PORQUE GRAVA TODOS LOS BIENES O - SERVICIOS, MENOS LOS QUE ESTÁN EXPRESAMENTE INCLUIDOS EN ALGUNA EXENCIÓN.

CONTINUARÍAMOS OBSERVANDO QUE ES UN GRAVAMEN - DE ETAPAS MÚLTIPLES O PLURIFÁSICO, YA QUE AFECTA TODAS - LAS FASES DEL PROCESO ECONÓMICO, O SEA LA PRODUCCIÓN Y - COMERCIALIZACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS. DE IGUAL MANERA ES UN IMPUESTO QUE, POR LA POSIBILIDAD DE DEDUCIR EL GRAVAMEN CAUSADO EN LA ETAPA ANTERIOR, SÓLO GRAVA EL VALOR QUE SE AGREGA EN CADA FASE SIN INCLUIR EL PROPIO IMPUESTO, CON LO QUE SE EVITA EL EFECTO ACUMULATIVO O EN CASCA DA PROPIO DEL ISIM.

EL IVA IMPLANTADO EN MÉXICO LOGRA NEUTRALIDAD, PORQUE IGUALA LA CARGA FISCAL DE BIENES O PRODUCTOS SIMILARES, INDEPENDIENTEMENTE DEL NÚMERO DE ETAPAS POR LAS - QUE HAYA PASADO EN SU PROCESO DE PRODUCCIÓN O DE COMER-- CIALIZACIÓN. POR ÉSTO, LAS EMPRESAS QUE SE INTEGREN VER TICALMENTE LO HARÁN SOLO POR RAZONES INTERNAS DE ÍNDOLE ECONÓMICA O ADMINISTRATIVA.

TAMBIÉN ES EVIDENTE QUE EL IVA DE NUESTRO PAÍS PERMITE QUE SE CUANTIFIQUE CON TODA EXACTITUD EL MONTO DEL IMPUESTO INCORPORADO A LOS BIENES O SERVICIOS EN CUALQUIER ETAPA QUE SE DESEE, LO QUE FACILITA EL DESGRAVAMIENTO EN LAS EXPORTACIONES. ADEMÁS TIENDE A IGUALAR LA CARGA FISCAL DE LOS PRODUCTOS IMPORTADOS A LA DE LOS PRODUCTOS NACIONALES, PORQUE AMBOS PRODUCTOS ESTÁN AFECTOS A LA MISMA TASA.

POR ÚLTIMO HARÉ HINCAPIÉ EN EL HECHO IMPORTANTÍSIMO DE QUE LA ESTRUCTURA DEL IVA QUE APLICAMOS, DESALIENTA Y DIFICULTA LA EVASIÓN POR EL ENCADENAMIENTO DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN LAS DIVERSAS ETAPAS DE PRODUCCIÓN O DE COMERCIALIZACIÓN, LO QUE SE TRADUCE EN CONTROL ENTRE CONTRIBUYENTES. ESTA CARACTERÍSTICA PERMITE QUE EN EL CASO DE EVASIÓN EN UNA O VARIAS ETAPAS, SE ESTÉ EN LA POSIBILIDAD DE LOGRAR SU RECUPERACIÓN EN LAS SUBSECUENTES. ADEMÁS SU ADMINISTRACIÓN ES MÁS SENCILLA QUE LA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

ADEMÁS DE LAS CARACTERÍSTICAS DEL IVA IMPLANTADO EN MÉXICO Y QUE HE SEÑALADO, EXISTEN ALGUNAS OTRAS,

SIN EMBARGO LAS ALUDIDAS SON LAS MÁS IMPORTANTES Y SON LAS QUE PERMITIRÁN AL LECTOR, AL CONOCERLAS, ENTENDER - CON MAYOR FACILIDAD LA MECÁNICA Y APLICACIÓN DEL GRAVAMEN A QUE ME HE DE REFERIR EN SU PARTE RELATIVA DENTRO DE ESTA TESIS.

RESPECTO AL MOMENTO HISTÓRICO EN EL QUE SE LLEVÓ A CABO LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SUSTITUYENDO ÉSTE AL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, DIRÉ QUE DICHO MOMENTO REPRESENTA PARA MÉXICO UN PASO MÁS EN LOS PELDAÑOS DEL PROGRESO INTERNO Y UN ESFUERZO MENOS POR HACER EN LA ENCOMIABLE TAREA DE LUCHAR POR MANTENERSE A LA ALTURA DE LOS PAÍSES QUE HAN ALCANZADO LAS CUMBRES DEL ÉXITO EN MATERIA TRIBUTARIA.

E) IMPUESTOS QUE DESAPARECEN EN MÉXICO CON LA ADOPCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

ES DEL CONOCIMIENTO DE MUCHOS DE NOSOTROS QUE AL ENTRAR EN VIGOR LA LEY DEL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EL 1° DE ENERO DE 1980, SIMULTÁNEAMENTE QUE CON EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES DESAPARECIERON DEL PANORAMA IMPOSITIVO DE NUESTRO PAÍS UNA SERIE DE IMPUESTOS ESPECIALES QUE HASTA ESA FECHA TUVIERON VIGENCIA.

EN EFECTO, LA LEY DEL IVA QUE SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL DEL 29 DE DICIEMBRE DE 1978 YA PREVEÍA LA DESAPARICIÓN DE ALGUNOS GRAVÁMENES ESPECIALES MEDIANTE LA DISPOSICIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DE DICHA LEY QUE, POR LA IMPORTANCIA QUE REPRESENTA EL CONOCER CUALES TRIBUTOS ESPECIALES SE ELIMINARON, TRANSCRIBO A CONTINUACIÓN:

ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY DEL I.V.A. (Dic. 1978)

-----  
"AL ENTRAR EN VIGOR LA LEY, QUEDARÁN ABROGADAS LAS LEYES Y DECRETOS SIGUIENTES:

1. LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS -  
MERCANTILES.
2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE REVENTA DE ACEITES  
Y GRASAS LUBRICANTES.
3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRI-  
MERA MANO DE ALFOMBRAS, TAPICES Y TAPETES.
4. LEY DEL IMPUESTO SOBRE DESPEPITE DE ALGO--  
DÓN EN RAMA.
5. LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES Y CAMIO  
NES ENSAMBLADOS.
6. DECRETO POR EL CUAL SE FIJA EL IMPUESTO -  
QUE CAUSARÁN EL BENZOL, TOLUOL, XILOL Y -  
NAFTAS DE ALQUITRÁN DE HULLA, DESTINADOS -  
AL CONSUMO INTERIOR DEL PAÍS.
7. LEY DEL IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN DEL CEMEN  
TO.
8. LEY DEL IMPUESTO SOBRE CERILLOS Y FÓSFOROS.

9. LEY DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE ARTÍCULOS ELECTRÓNICOS, DISCOS, CINTAS, ASPIRADORAS Y PULIDORAS.
10. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LLANTAS Y CÁMARAS DE HULE.
11. LEY DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS QUE EXPLOTTAN ESTACIONES DE RADIO Y TELEVISIÓN.
12. LEY DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS PROPULSADOS POR MOTORES TIPO DIESEL Y POR MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LICUADO DE PETRÓLEO.
13. LEY DE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE ARTÍCULOS DE VIDRIO O CRISTAL.
14. LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE PORTES Y PASAJES.
15. DECRETO RELATIVO AL IMPUESTO DEL 10% SOBRE LAS ENTRADAS BRUTAS DE LOS FERROCARRILES.

16. DECRETO QUE ESTABLECE UN IMPUESTO SOBRE -  
USO DE AGUAS DE PROPIEDAD NACIONAL EN LA -  
PRODUCCIÓN DE FUERZA MOTRIZ.
17. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA EXPLOTACIÓN FO--  
RESTAL.
18. LEY DE IMPUESTOS Y DERECHOS A LA EXPLOTA--  
CIÓN PESQUERA.

LA ELIMINACIÓN DEL PANORAMA FISCAL DE LOS TRI-  
BUTOS ESPECIALES ANTES LISTADOS TUVO UNA LÓGICA RAZÓN -  
DE SER, LA QUE SE EXPLICA POR SÍ SOLA DE LA LECTURA QUE  
DEMOS A LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO  
AL VALOR AGREGADO EN SU PARTE RELATIVA, LA MISMA QUE A  
CONTINUACIÓN PLASMO EN ESTE DOCUMENTO CON EL FIN DE HA-  
CER MÁS ENTENDIBLE MI ASEVERACIÓN:

" .....

SE PROPONE LA DEROGACIÓN DE UN CONJUNTO DE IM-  
PUESTOS QUE YA NO SON NECESARIOS, PORQUE LAS ACTIVIDA--  
DES QUE GRAVAN QUEDARÍAN ADECUADAMENTE TRATADAS CON EL  
VALOR AGREGADO. ASÍ SE LOGRA, ADICIONALMENTE, REALIZAR

UNA IMPORTANTE SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA, AL DESAPARECER 19 IMPUESTOS FEDERALES,<sup>1</sup>

....."

ADEMÁS DE LAS LEYES Y DECRETOS DESAPARECIDOS - POR VIRTUD DEL ARTÍCULO 2° TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SE ELIMINARON DEL PANORAMA FISCAL DE MÉXICO 10 LEYES Y DECRETOS MÁS A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, POR DISPOSICIÓN DEL ARTÍCULO 2° TRANSITORIO DE LA LEY QUE REFORMA ADICIONA Y DEROGA, DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, ABROGÁNDOSE TAMBIÉN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA SAL (A PARTIR DEL 1° DE MARZO DE 1980) Y LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA (A PARTIR DEL 1° DE JULIO DE 1980) POR MANDATO DE LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS TERCERO Y CUARTO DE LA MISMA LEY, RESPECTIVAMENTE.

RESULTA INTERESANTE CONOCER LOS MOTIVOS POR LOS QUE SE TOMAN LAS DETERMINACIONES DEL CAMBIO; CAMBIO REPRESENTADO EN ESTE CASO POR LA ELIMINACIÓN TOTAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES. SIN EMBARGO EXISTIERON, ADEMÁS DE EL MOTIVO EXPUESTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, OTRAS RAZONES DE PESO QUE ORIGINARON LA

(1) *Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1978 Diciembre 29, Diario Oficial, penúltimo párrafo.*

DESAPARICION DE LOS GRAVAMENES QUE TRATAMOS, ENCONTRAN-  
DOSE ENTRE ELLAS LAS QUE A MANERA DE EJEMPLO MENCIONARE  
A CONTINUACIÓN.

COMO RECORDAREMOS, BAJO EL RÉGIMEN DEL ISIM, -  
SE LLEVÓ A EFECTO LA CREACIÓN DE LA TASA ESPECIAL DEL -  
10% APLICABLE A LOS INGRESOS GRAVABLES POR LAS VENTAS -  
DE LOS ARTÍCULOS CLASIFICADOS COMO Suntuarios o de lujo,  
TASA ESPECIAL QUE TUVO COMO NACIMIENTO LA MODIFICACIÓN  
A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES PUBLI-  
CADA EN EL DIARIO OFICIAL DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1970 Y  
EN VIGOR A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1971, LEGISLACIÓN  
QUE SE ENCONTRABA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 14 EN CATOR-  
CE FRACCIONES, LAS QUE SUFRIERON ALGUNAS MODIFICACIONES  
POSTERIORES QUE FUERON PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL  
DEL 28 DE DICIEMBRE DE 1970 Y QUE ENTRARON EN VIGOR A -  
PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1971, CON MOTIVO DE LAS MODI-  
FICACIONES DESCRITAS, SE EXCLUYERON DEL GRAVAMEN DE LA  
TASA ESPECIAL LAS FRACCIONES IV Y XII, RELATIVAS A AR--  
TÍCULOS ELECTRÓNICOS, DISCOS, CINTAS, ASPIRADORAS Y PÚ-  
LIDORAS (FRACCIÓN IV), Y EN LO REFERENTE A ALFOMBRAS, -  
TAPETES Y TAPICES (FRACCIÓN XII), PERO AL TIEMPO CASI -  
DE SER EXCLUÍDAS DICHAS FRACCIONES DE LA LEY DEL ISIM,

SE CREARON LAS DOS LEYES IMPOSITIVAS QUE CONOCIMOS COMO LA "LEY DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO - DE ALFOMBRAS, TAPETES Y TAPICES" Y LA "LEY DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE ARTÍCULOS ELECTRÓNICOS, DISCOS, CINTAS, ASPIRADORAS Y PULIDORAS"; LEYES QUE, COMO SU PROPIO NOMBRE DICE, GRAVABAN LA COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE DICHS ARTÍCULOS Y ESTABLECÍAN UNA APLICACIÓN SUPLETORIA DE AMBAS LEYES A LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

LA REPERCUSIÓN DE ESOS IMPUESTOS SE PERMITIÓ CUANDO SE HICIERE CONSTAR EN LOS DOCUMENTOS QUE ACREDITABAN LA VENTA Y COMO EXCEPCIÓN SE PROHIBIÓ LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO DE COMPRAVENTA DE TELEVISIÓN EN BLANCO Y NEGRO, DE ONDA LARGA, LOS RADIOS Y DISCOS, CON FUNDAMENTO EN QUE ESTOS ARTÍCULOS NO ESTABAN GRAVADOS CON LA TASA ESPECIAL DEL 10% EN EL AÑO DE 1971.

RESULTA EVIDENTE QUE, QUIERASE O NO, LAS DOS LEYES DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES ALUDIDOS TENÍAN UNA VINCULACIÓN DEFINITIVA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES PORQUE, ADEMÁS, DE ELLA SURGIERON PARA OPERAR COMO GRAVÁMENES AFINES. POR ELLO RESULTA LÓGI

CO PENSAR QUE LA RELACIÓN EXISTENTE ENTRE LA LEY DEL -  
ISIM Y LAS OTRAS DOS LEYES DE LOS TRIBUTOS QUE TRATAMOS  
ERA CONTUNDENTE.

Así LAS COSAS, POR SIMPLE DEDUCCIÓN ENCONTRA-  
MOS OTRA RAZÓN O MOTIVO POR EL CUAL LA ENTRADA EN VIGOR  
DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO OBLIGABA LA DE  
SAPARICIÓN DE LOS DOS TRIBUTOS ESPECIALES QUE RECIÉN -  
MENCIONÉ, YA QUE COMO ES DEL CONOCIMIENTO DE TODOS, LA  
INCORPORACIÓN DEL IVA A NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO INDI  
RECTO, TUVO COMO PRINCIPAL OBJETIVO LA SUSTITUCIÓN DEL  
ISIM, Y AL DESAPARECER ÉSTE ERA OBVIO QUE TENDRÍAN QUE  
DESAPARECER TODOS AQUÉLLOS GRAVÁMENES QUE HUBIEREN NACI  
DO DEL MISMO O TUVIEREN UNA OPERATIVIDAD CONDICIONADA A  
ÉL.

ALGUNOS DE LOS GRAVÁMENES ESPECIALES QUE DESA  
PARECIERON TUVIERON UN RELEVO PERFECTO EN EL IVA, SIN -  
EMBARGO NO TODOS CORRIERON CON LA MISMA SUERTE, POR LO  
QUE EL GOBIERNO HA VENIDO TOMANDO LAS MEDIDAS PERTINEN-  
TES CON EL FIN DE LOGRAR UN JUSTO EQUILIBRIO TRIBUTARIO  
EN ESOS CASOS.

LA SITUACIÓN ANTERIOR NO RESULTÓ SER UNA SORPRESA PARA LAS AUTORIDADES, YA QUE INCLUSO LO PREVIÓ NUESTRO PRESIDENTE EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA PARTE RELATIVA QUE A CONTINUACIÓN TRANSCRIBO:

" .....

EN LOS BIENES CUYO CONSUMO TENGA CARACTERÍSTICAS QUE PERMITAN O HAGAN ACONSEJABLE MANTENER UNA MAYOR CARGA FISCAL, EL GRAVÁMEN AL VALOR AGREGADO QUEDARÁ COMPLEMENTADO CON LOS IMPUESTOS ESPECIALES EXISTENTES COMO EL DE PRODUCCIÓN Y CONSUMO DE TABACO, DE ENVASAMIENTO DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y OTROS, CUYAS TASAS SE PROPONEN REDUCIR A FIN DE QUE EN SU CONJUNTO, NO SE MODIFIQUE DICHA CARGA.<sup>2</sup>

....."

SIN EMBARGO, LOGRAR UN EQUILIBRIO O, DICHO EN LAS PROPIAS PALABRAS DEL PRESIDENTE LÓPEZ PORTILLO, PRETENDER QUE NO SE MODIFIQUE DEMASIADO LA CARGA FISCAL, NO RESULTÓ SER TAREA SENCILLA MEDIANTE LA REDUCCIÓN DE TASAS QUE SE PRETENDÍA, RAZÓN POR LA CUAL PARA SUBSANAR

[2] *Exposición de Motivos... Ob. Cit., párrafo catorce.*

CIONAL DE ADECUACIÓN, SIMPLIFICACIÓN Y SISTEMATIZACIÓN -  
 DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y ELLO MISMO SE EVIDENCIA -  
 CON EL SEÑALAMIENTO QUE EL LIC. JOSÉ LÓPEZ PORTILLO HIZO  
 EN EL TEXTO DE LA INICIATIVA DE LEY DEL IMPUESTO ESPE-  
 CIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS QUE A LA LETRA DICE:

" .....

ES CONVENIENTE SEÑALAR QUE EL AVANCE LOGRADO  
 EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES DURANTE LA PRESENTE -  
 ADMINISTRACIÓN HA SIDO NOTABLE, BASTE DECIR QUE HASTA -  
 1979 EL NÚMERO DE IMPUESTOS ESPECIALES ASCENDÍA A 52 Y -  
 SE ENCONTRABAN VIGENTES 43 ORDENAMIENTOS FISCALES EXCLU-  
 YENDO LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA E INGRE-  
 SOS MERCANTILES. CON MOTIVO DE LA SUSTITUCIÓN DE ESTE -  
 ÚLTIMO IMPUESTO, POR LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGA  
 DO, EN 1980, QUEDARON ABROGADOS 28 IMPUESTOS ESPECIALES.<sup>4</sup>  
 ....."

SIN DUDA ALGUNA, LAS MODIFICACIONES A NUESTRO  
 SISTEMA TRIBUTARIO RECIÉN ADOPTADAS, NOS LEGARÁN EN UN -  
 FUTURO NO MUY LEJANO LA TRANQUILIDAD DE VIVIR EN UN RÉGI  
 MEN FISCAL MODERNO CON TODAS LAS CARACTERÍSTICAS DEL MIS

(4) *Iniciativa de Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Ser  
 vicios., José López Portillo., párrafo segundo.*

MO, COMO SON LA SENCILLEZ, LA SISTEMATIZACIÓN Y LA SIMPLIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE NUESTRAS CONTRIBUCIONES QUE, FORZOSAMENTE TENDRÁ QUE TRADUCIRSE EN BENEFICIOS PARA TODOS EN MUCHAS FORMAS, COMO LO PUDIERAN SER MÁS Y MEJORES SERVICIOS PÚBLICOS.

## C A P I T U L O    I I I

CARACTERISTICAS Y MECANICA DEL IMPUESTO  
AL VALOR AGREGADO DE MEXICO

- A) CONCEPTO.
  - B) OBJETO, SUJETO, BASE Y TASA.
  - C) TRASLACIÓN Y ACREDITAMIENTO.
  - D) EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
  - E) OTRAS CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- 
- A) CONCEPTO.

PODRIAMOS PARTIR DE VARIOS PUNTOS IMPORTANTES PARA DEFINIR EL CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SIN EMBARGO PIENSO QUE "VALOR AGREGADO" ES UNA DE LAS EXPRESIONES QUE CONTIENE EN SÍ MISMA LO DEFINIDO, YA QUE CON ÉL SE PRETENDE GRAVAR LOS NUEVOS AGREGADOS DE RIQUEZA A MEDIDA QUE ÉSTOS SE VAN MANIFESTANDO DENTRO DE CADA PROCESO INDIVIDUALIZADO. CUANDO SE FABRICA UN

PRODUCTO EN EL PROCESO PRODUCTIVO SE AÑADE SIN DUDA UN DETERMINADO VALOR A LAS MATERIAS PRIMAS QUE ENTRAN EN ESE PROCESO DE PRODUCCIÓN, Y ES EXACTAMENTE ESTA ADICIÓN AL PROCESO LA QUE EL IMPUESTO EN CUESTIÓN GRAVA.

LO CIERTO ES QUE EN ESTE PROCESO, COMO EN TODOS LOS PROCESOS PRODUCTIVOS, SE GENERA UNA ADICIÓN DE RIQUEZA Y ESTA RIQUEZA ADICIONADA ES LA QUE CONTEMPLA EL FISCO EN EL CASO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Y LA CONTEMPLA PRECISAMENTE PARA GRAVARLA.

A LO LARGO DE TODO EL PROCESO PRODUCTIVO SE VERIFICA CIRCULACIÓN Y ADICIÓN DE RIQUEZA, PORQUE AL FINAL DEL MISMO EL VALOR AL QUE SE ADQUIERE EL BIEN ES NATURALMENTE DISTINTO AL VALOR QUE TENÍAN LAS DIVERSAS MATERIAS PRIMAS UTILIZADAS EN EL PROCESO EN EL MOMENTO EN QUE ESTE PRINCIPIO, DE MANERA QUE NO EXISTE DUDA CON RESPECTO A QUE EN EL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN SE AÑADE RIQUEZA AL MISMO

TAMPOCO NOS CABE DUDA DE QUE NOS ENCONTRAMOS ANTE UN IMPUESTO DE CARÁCTER INDIRECTO, EN LOS TÉRMINOS EN QUE LA DISTRIBUCIÓN SEA "VIABLE", YA QUE AL EFECTO EXISTEN BASTANTES DUDAS DOCTRINALES. LUEGO ENTONCES,

NORMALMENTE ESTOS AGREGADOS DE RIQUEZAS SE MANIFIESTAN EN LA EMPRESA PORQUE ES ELLA LA QUE ASUME LOS PROCESOS PRODUCTIVOS; LA EMPRESA, YA SEA DE TIPO INDIVIDUAL O SOCIAL, PERO EN DEFINITIVA LA EMPRESA COMO CONJUNTO DE CAPITAL Y TRABAJO.

EN BASE A ESTA PRIMERA APROXIMACIÓN DEBEMOS EMPEZAR A TRATAR DE COMPRENDER LA NATURALEZA ECONÓMICA DEL "CONCEPTO" DE VALOR AGREGADO.

LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (O.N.U.), AL TRAVÉS DE LOS ÓRGANOS ENCARGADOS DEL ESTUDIO DE LOS PROBLEMAS DE DESARROLLO Y DE PRODUCTIVIDAD, HA DADO LA SIGUIENTE DEFINICIÓN DEL CONCEPTO QUE NOS INTERESA: "SE ENTIENDE POR VALOR AGREGADO DE LAS MERCANCÍAS Y DE LOS SERVICIOS PRODUCIDOS POR UNA EMPRESA, DISMINUIDOS DEL VALOR, A LOS PRECIOS CORRIENTES DE LAS MERCANCÍAS Y DE LOS SERVICIOS QUE TAL EMPRESA HA COMPRADO DE OTRAS PARA EMPLEARLAS EN EL PROCESO PRODUCTIVO, DISMINUIDO DEL COSTO DE MANTENER EL CAPITAL INTACTO".

COMO SE PUEDE VER, TAL DEFINICIÓN ESTÁ ESTRECHAMENTE LIGADA AL CONCEPTO DE PRODUCCIÓN.

LA IDEA, QUE A LA BASE DE LAS MANIFESTACIONES PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA DE UN PAÍS EN TÉRMINOS DE PRIMERA REVELACIÓN ES QUE A TAL AGREGADO NO SE LLEGUE CON LA SIMPLE ADICIÓN O SUMA DE LOS VALORES MONETARIOS CORRESPONDIENTES A TODAS LAS PRODUCCIONES DE LAS SINGULARES ENTIDADES EMPRENDEDORAS DE ESE PAÍS EN EL PERÍODO CONSIDERADO (REGULARMENTE UN AÑO), SINO QUE ES NECESARIO DEDUCIR DE LA SUMA DE LOS VALORES FINALES LA SUMA DE LOS VALORES INICIALES; ÉSTO ES, DE LOS BIENES QUE YA EXISTÍAN AL INICIO DEL PERÍODO CONSIDERADO.

SE OBTIENE ASÍ UN AGREGADO QUE ES LA DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE LA RIQUEZA NACIONAL EXISTENTE AL INICIO DEL PERÍODO Y EL VALOR DE LA MISMA AL FINAL DE DICHO PERÍODO. DEBEMOS TAMBIÉN DECIR QUE TAL DIFERENCIA ES EL RESULTADO DE LA PRODUCCIÓN NACIONAL NETA (ÉSTO ES, DEPURADA DE LOS VALORES INICIALES).

EN TAL PUNTO ES CONVENIENTE ACLARAR QUE, PARA ESTE EFECTO, EN EL LENGUAJE DE LOS ECONOMISTAS "PRODUCIR" SIGNIFICA HACER AUMENTAR EL VALOR DE INTERCAMBIO DE LOS BIENES EN CUESTIÓN ("AGREGAR VALOR") A ALGUNA COSA QUE YA POSEÉ ALGUNO. ES POSIBLE POR ESO "AGREGAR VA

LOR" NO SÓLO TRANSFORMANDO LA MATERIA PRIMA EN PRODUCTO TERMINADO, SINO TAMBIÉN, CULTIVANDO LA TIERRA, TRANSPORTANDO UN BIEN DE UN PUNTO A OTRO O SIMPLEMENTE LLEVÁNDOLO A LA BODEGA Y CONSERVÁNDOLO. SE AGREGA VALOR TODAS LAS VECES QUE SE HACE COMPLETAR A UN BIEN UN PASO HACIA ADELANTE EN LA ESCALA DE APRECIACIÓN DE LA UTILIDAD DE ÉSTE DE PARTE DEL INDIVIDUO PARA LA SATISFACCIÓN DE SUS NECESIDADES.<sup>1</sup>

SI QUISIÉRAMOS DEFINIR EL CONCEPTO QUE TRATAMOS A NIVEL MICROECONÓMICO, DIRÍAMOS QUE EL "VALOR AGREGADO" PUEDE SER DEFINIDO COMO EL INCREMENTO DE VALOR DE TERMINADO POR UNA EMPRESA SOBRE LA MASA DE BIENES Y DE SERVICIOS RECIBIDOS DE OTRAS EMPRESAS.<sup>2</sup>

NO OBSTANTE LO ANTERIOR, PODRÍAMOS EXPRESAR QUE EL CONCEPTO DE "VALOR AGREGADO" ES AQUEL QUE SE EXIGE EN FUNCIÓN DEL VALOR DE LA RIQUEZA QUE UNA EMPRESA AGREGA A LOS MATERIALES, BIENES Y SERVICIOS PROVENIENTES DE OTRAS EMPRESAS PARA REALIZAR SU OBJETIVO, PUDIENDO SURGIR ESTA ADICIÓN DE VALOR EN EL PROCESO TRANSFORMADOR, MANIPULADOR, DE TRANSPORTE O DISTRIBUCIÓN DE

(1) F. di Fenizio, *Le Leggi Dell'Economia*, Vol. II, Ed. L'Industria, Milano, 1963, p. 29-30.

(2) Mondani, *Esempio di Calcolo del Valore Aggiunto*, Rivista, Int. Scienze Economiche, Roma 1966, p. 373.

AQUELLAS MATERIAS, BIENES O SERVICIOS REALIZADOS EN LA EMPRESA, UTILIZANDO PERSONAL, BIENES INSTRUMENTALES Y OTROS BIENES DE EQUIPO.<sup>3</sup>

TODOS LOS CONCEPTOS DE "VALOR AGREGADO" ANTES MENCIONADOS SON DEFINITIVAMENTE VÁLIDOS DESDE SU PROPIO PUNTO DE VISTA, SIN EMBARGO PARA LOS FINES QUE SE PERSIGUEN EN ESTA TESIS ES INDISPENSABLE QUE LOGREMOS UNA DEFINICIÓN MÁS ACCESIBLE A LA FÁCIL COMPRENSIÓN DEL LECTOR DE LA MISMA POR LO QUE CITARÉ ALGUNAS OTRAS DEFINICIONES DEL CONCEPTO QUE TRATAMOS.

RECORDANDO LAS PALABRAS QUE EL LIC. GUILLERMO PRIETO FORTÚN EMPLEÓ AL DEFINIR AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DIRÉ QUE EL "VALOR AGREGADO" ES UN CONCEPTO QUE SE EMPLEA EN TEORÍA ECONÓMICA PARA ESTIMAR LA PORCIÓN DE VALOR QUE SE CREA EN CADA UNA DE LAS ETAPAS QUE ATRAVIESA LA PRODUCCIÓN DE UN BIEN O SERVICIO. EN EL SE BASA EL CÓMPUTO DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO (PIB). COMPRENDE SUELDOS, SALARIOS, INTERESES, RENTAS, UTILIDADES NETAS Y DEPRECIACIÓN.

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE APOYA EN ESE CONCEPTO. GRAVA SÓLO EL VALOR QUE SE AÑADE EN CADA UNA

---

[3] Malt R., *Some aspects of Value-Added Tax, for Canada, in: "Perspectives Taxation and Public Finance", No.3, Canadian Tax Foundation. 1966, pag. 32.*

DE LAS FASES QUE COMPONEN EL CICLO DE PRODUCCIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS HASTA SU DISTRIBUCIÓN FINAL, A DIFERENCIA DE OTROS IMPUESTOS A LAS VENTAS, QUE GRAVAN EL VALOR TOTAL DEL PRODUCTO CADA VEZ QUE CONCURRE AL MERCADO A LO LARGO DE TODO EL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN.<sup>4</sup>

EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE UTILIZA UN MECANISMO DE DEDUCCIONES, POR EL CUAL SE DETERMINA LA BASE GRAVABLE COMO EL VALOR QUE SE GENERA EN CADA ETAPA, EN LUGAR DEL VALOR TOTAL DEL BIEN. AL FINAL DEL PROCESO DE PRODUCCIÓN EL MONTO DEL IMPUESTO PAGADO ESTÁ EN FUNCIÓN SÓLO DEL VALOR CREADO DURANTE ÉL, CON LO QUE EVITA LA MULTIPLICACIÓN QUE OCASIONA UN EFECTO EN CASCADA.

EXISTEN VARIAS MANERAS, YA DIJIMOS, DE APLICAR EL IVA. DESDE EL PUNTO DE VISTA MICROECONÓMICO EL IMPUESTO DEBE GRAVAR LA DIFERENCIA ENTRE EL INGRESO BRUTO POR VENTA DE MERCANCÍAS O SERVICIOS EN UNA ETAPA DEL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y/O DISTRIBUCIÓN Y EL COSTO DE COMPRA DE MATERIA PRIMA, PRODUCTOS INDIRECTOS, PRODUCTOS SEMIELABORADOS, SERVICIOS Y ACTIVOS FIJOS AGREGADOS AL BIEN.

[4] Mensaje del Subsecretario de Ingresos de Hacienda y Crédito Público, Lic. Guillermo Prieto Fortún, Revista Ejecutivos de Finanzas, Septiembre 1979, pag. 21.

EN EL SENTIDO MACROECONÓMICO DEL IVA SE CONSIDERA UN IMPUESTO INDIRECTO, CUYA BASE DEBE SER EL VALOR TOTAL DEL CONSUMO FINAL DE BIENES Y SERVICIOS DE LA ECONOMÍA EN SU CONJUNTO.

OTRA DISTINCIÓN ATIENDE A LAS DIFERENCIAS EN EL TRATO IMPOSITIVO DADO A LOS BIENES DE CAPITAL. ASÍ SE OBTIENEN TRES VARIANTES: LA VARIANTE INGRESO, LA VARIANTE PRODUCTO Y LA VARIANTE CONSUMO. LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SON DISTINTOS EN CADA CASO.

EN UNA ECONOMÍA QUE NO INCLUYA EL SECTOR EXTERNO, ESTOS ENFOQUES PUEDEN ILUSTRARSE POR LAS SIGUIENTES ECUACIONES DE LA CONTABILIDAD NACIONAL.

EN EL IVA CON ENFOQUE EN EL PRODUCTO, LA BASE CONCEPTUAL ES EL PRODUCTO INTERNO BRUTO (P I B), QUE SE PUEDE EXPRESAR:

$$C + I = S + U + D^*$$

AQUÍ EL CONSUMO MÁS LA INVERSIÓN,  
O SEA EL PRODUCTO INTERNO BRUTO,

---

\* C = Consumo. I = Inversión. S = Salarios. U = Utilidades D = Depreciación.

EQUIVALE A LOS SALARIOS, LAS UTILIDADES Y LA DEPRECIACIÓN. ESTA MODALIDAD NO PERMITE QUE LA INVERSIÓN SEA DEDUCIDA DE LA BASE DEL IMPUESTO. EL ENFOQUE INGRESO PERMITE DEDUCIR DE LA BASE DEL IMPUESTO SÓLO LA DEPRECIACIÓN DE TODOS LOS ACTIVOS TANTO NUEVOS COMO USADOS, LO QUE EQUIVALE A GRAVAR LOS SALARIOS Y LAS UTILIDADES.

$$C + I - D = S = U$$

EL ENFOQUE CONSUMO PERMITE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DEL VALOR TOTAL DE LOS BIENES DE INVERSIÓN, A LOS CONTRIBUYENTES QUE ADQUIERAN NUEVAS PLANTAS Y EQUIPO MIENTRAS QUE NINGUNA DEPRECIACIÓN ES PERMITIDA A LOS ACTIVOS FIJOS EXISTENTES.

$$C = S + U + D - I^5$$

---

(5) Mensaje del Subsecretario. . . Ob. Cit. Pag. 22.

EN ESTA FORMA, EL IVA SÓLO GRAVA EL GASTO EN CONSUMO Y ES APLICADO A TODO EL SISTEMA HASTA LA VENTA - AL MENUDEO. SU BASE SERÁ IGUAL A AQUELLA DEL IMPUESTO - A LAS VENTAS AL MENUDEO EN BIENES DE CONSUMO Y SERVICIOS.

UN SISTEMA DE IVA QUE ABARQUE SÓLO LA ETAPA - DE PRODUCCIÓN O LA DE MAYOREO NO OFRECE LAS VENTAJAS DE NEUTRALIDAD Y NO INTERFERENCIA EN EL PROCESO DE MERCADO QUE DA UN SISTEMA QUE CUBRE TODOS LOS SECTORES DE LA ECONOMÍA. DE IGUAL MANERA, SI SE DEJA FUERA DEL ÁMBITO DEL IVA CUALQUIER ETAPA, SE DARÁN DISTORSIONES. POR ESTA RAZÓN LOS SISTEMAS IMPLANTADOS EN OTROS PAÍSES, DE LOS CUALES YA TRATAMOS SUS ASPECTOS MÁS IMPORTANTES EN EL CAPÍTULO CORRESPONDIENTE, COMPRENDEN HASTA EL COMERCIO EN DETALLE Y CUBREN LA MAYORÍA DE LOS SERVICIOS.

EN RESUMEN DIREMOS QUE UN CONCEPTO SENCILLO - DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ES: EL GRAVAMEN QUE CORRESPONDE AL VALOR QUE SE GENERA O AGREGA EN EL ACTO O ACTIVIDAD REALIZADO POR UNA PERSONA EN CADA ETAPA DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA.

TAMBIÉN, DE MANERA SENCILLA, SE PUEDE CONCEPTUAR COMO EL SALDO A CARGO O A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE -

QUE RESULTA DE RESTAR DEL IMPUESTO CAUSADO EN EL EJERCICIO FISCAL, EL QUE LE FUÉ TRASLADADO POR SUS PROVEEDORES DE BIENES O PRESTADORES DE SERVICIOS O EL PAGADO POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE EN SUS IMPORTACIONES, EN EL MISMO EJERCICIO.<sup>6</sup>

---

(6) Apuntes sobre el Paquete de Reformas Fiscales, 1979-1980. "Impuesto al Valor Agregado". Ed. S.H.yC.P. México. 1979. Pag.28.

## B) OBJETO, SUJETO, BASE Y TASA.

SI PRETENDIÉRAMOS DESENTRAÑAR EL SIGNIFICADO DE LOS CONCEPTOS "OBJETO", "SUJETO", "BASE" Y "TASA" REMITIÉNDONOS EXCLUSIVAMENTE A LAS DEFINICIONES DE UN DICCIONARIO, SIN DUDA QUE NOS ENCONTRARÍAMOS CON SERIOS PROBLEMAS A LA HORA DE TRATAR DE ENTENDER DICHS CONCEPTOS EN UNA APLICACIÓN PRÁCTICA DE CUALQUIER TIPO DE IMPUESTO. POR ELLO ES QUE SE HACE NECESARIO DAR UNA PEQUEÑA EXPLICACIÓN PREVIA DEL SIGNIFICADO DE ESOS TÉRMINOS, PERO PARA IR ADELANTANDO LO HAREMOS TOMANDO EN CONSIDERACIÓN EL GRAVAMEN QUE POR EL MOMENTO NOS INTERESA: EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

### 1. OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

INICIEMOS LA EXPLICACIÓN DEL OBJETO DEL IVA DANDO POR CONOCIDO QUE "EL IMPUESTO ES UNA OBLIGACIÓN, O SEA UNA RELACIÓN JURÍDICA POR LA CUAL UNA PARTE TIENE EL DERECHO DE EXIGIR A OTRA UNA DETERMINADA PRESTACIÓN", - QUE "LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PUEDE TENER COMO OBJETO UN DAR O UN HACER, QUE ESA ES UNA OBLIGACIÓN COACTIVA IMPUESTA", QUE "ENTRE LOS VARIOS ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA DE IMPUESTO EL PRESUPUESTO DE HECHO ES INDUDABLEMENTE AQUEL QUE PRESENTA MAYOR INTERÉS EN CUANTO A -

QUE ES EL MISMO QUE CARACTERIZA LOS VARIOS TRIBUTOS DIFERENCIÁNDOLOS ENTRE ELLOS"; POR CONSIGUIENTE ES DE ESTABLECER QUE EL "OBJETO", O SEA LA CAUSA DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA QUE AQUÍ NOS INTERESA SE ENCUENTRA REPRESENTADA POR:

- A) LA ENAJENACIÓN DE BIENES
- B) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.
- C) EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL - DE BIENES.
- D) LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

ENAJENACIÓN DE BIENES. ESTE TÉRMINO INDICA - EN LÍNEA DE MÁXIMA, UNA RELACIÓN JURÍDICA DE VENTA, CESIÓN O TRANSFERENCIA A TÍTULO ONEROSO DE UN BIEN.

COMÚNMENTE SE IDENTIFICA, EN LA MAYORÍA DE - LAS VECES, EL TÉRMINO "ENAJENACIÓN" CON LA VENTA DE UN BIEN, EN OCASIONES TAMBIÉN CON LA CONSIGNACIÓN DEL MISMO, O CON LA MUTACIÓN DEL DERECHO DE DISPONER DEL BIEN O CON EL HECHO DE SU ATRIBUCIÓN PATRIMONIAL.

SIN EMBARGO PARA EFECTOS DE NUESTRO ESTUDIO -  
PRECISAREMOS LO QUE POR "ENAJENACIÓN" ENTIENDE NUESTRA -  
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PARA DISPONER QUE -  
ENAJENACIÓN ES:

- I. TODA TRANSMISIÓN DE PROPIEDAD DE BIENES.  
NO QUEDA COMPRENDIDA EN ESTA FRACCIÓN LA  
QUE SE REALICE POR CAUSA DE MUERTE, NI -  
POR FUSIÓN DE SOCIEDADES. LA DONACIÓN NO  
SE CONSIDERA TRANSMISIÓN GRAVADA, SALVO -  
CUANDO LA REALICEN EMPRESAS PARA LAS CUA-  
LES EL DONATIVO NO SEA DEDUCIBLE PARA LOS  
FINES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
  
- II. LA VENTA EN LA QUE EL VENDEDOR SE RESERVE  
LA PROPIEDAD DE LA COSA VENDIDA, DESDE -  
QUE SE CELEBRE EL CONTRATO, AUN CUANDO LA  
TRANSFERENCIA DE LA PROPIEDAD OPERE CON -  
POSTERIORIDAD O NO LLEGUE A EFECTUARSE. -  
EN ESTE ÚLTIMO CASO SE TENDRÁ DERECHO A -  
LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGRE-  
GADO CORRESPONDIENTE, SIEMPRE QUE SE REÚ-  
NAN LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL AR-  
TÍCULO 7º, DE ESTA LEY.

- III. LAS ADJUDICACIONES, AUN CUANDO SE REALIZAN A FAVOR DEL ACREEDOR.
- IV. EL FIDEICOMISO QUE DEBA CONSIDERARSE COMO ENAJENACIÓN DE BIENES, EN LOS TÉRMINOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- V. EL FALTANTE DE BIENES EN LOS INVENTARIOS DE LAS EMPRESAS. ESTA PRESUNCIÓN ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO.
- VI. EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO.<sup>1</sup>

UNA VEZ PRECISADO LO QUE CONSIDERA NUESTRA LEY DEL IVA COMO ENAJENACIONES, A MANERA DE SÍNTESIS DIRÉ QUE BIEN SE PUEDE ENTENDER UNA ENAJENACIÓN COMO "EL TRANSFERIR UNA COSA A TÍTULO ONEROSO, O EL DERECHO DE DISPONER DE LA MISMA".

LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. EN GENERAL ESTE TÉRMINO CALIFICA UNA PRESTACIÓN DE OBRA PERSONAL, ÉSTO ES, UNA "LOCATIO OPERARUM".

---

(1) *Ley del Impuesto al Valor Agregado., 1981., México., artículo 3º fracciones I, II, III, IV, V y VI.*

A MANERA DE COMENTARIO DIRÉ QUE EN LOS SISTEMAS FISCALES DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA SE HA EFECTUADO UNA LISTA DONDE, POR CATEGORÍAS, SE ENCUENTRAN COMPRENDIDOS LOS SERVICIOS SUJETOS AL IMPUESTO, PERO SE DEJA A CADA PAÍS LA FACULTAD DE EFECTUAR EVENTUALES MODIFICACIONES "INTEGRATIVAS".<sup>2</sup>

LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO HA SIDO, TRIBUTARIAMENTE HABLANDO, CASI NUNCA DEFINIDA, PERO HA SIDO CALIFICADA CASI SIEMPRE NEGATIVAMENTE RESPECTO A LA "ENAJENACIÓN", EN EL SENTIDO DE QUE SON CONSIDERADAS PRESTACIONES DE SERVICIOS TODOS LOS ACTOS ECONÓMICOS NO CLASIFICADOS COMO ENAJENANTES O NO EQUIPARABLES A ÉSTAS EN BASE A LA LEY.

SE VERIFICA ASÍ QUE PARA FINES TRIBUTARIOS, COMÚNMENTE SON IGUALADAS A LAS PRESTACIONES DE SERVICIO, SITUACIONES ECONÓMICAS QUE EN EL DERECHO COMÚN NO CONSTITUYEN ABSOLUTAMENTE PRESTACIONES DE OBRAS PERSONALES.

SUCEDE POR LO TANTO QUE SE ATRIBUYE A TALES ACTOS UNA CONFIGURACIÓN DEROGATORIA A LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS MISMOS.

---

(2) C.E.E., Segunda directriz en material fiscal. Lista de las prestaciones de servicios, prevista por el art. 4º, párrafo 2, Bruselas 1973, Bélgica.

TALES OBSERVACIONES, QUE NO TIENEN RELIEVE -  
CUANDO PARA LAS ENAJENACIONES DE BIENES ES PREVISTA LA -  
MISMA CARGA FISCAL DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, -  
TIENDEN A SUBRAYAR LA NECESIDAD DE UNA EXACTA DEFINICIÓN  
DE LOS DOS CONCEPTOS.

POR LO TANTO, EN TEORÍA JURÍDICA, AL VOCABLO  
"PRESTACIÓN DE SERVICIOS" NECESITAMOS RELACIONARLO JURÍ-  
DICAMENTE AL CONCEPTO DE UNA OBLIGACIÓN DE "HACER".

LA ANTERIOR ASEVERACIÓN QUE ME HE AVENTURADO  
A REALIZAR, NO ES HECHA SIN EL PLENO CONVENCIMIENTO DE -  
QUE ES VÁLIDA DESDE EL MOMENTO MISMO EN QUE LA PROPIA -  
LEY DEL IVA DE MÉXICO SE IDENTIFICA CON ESE PENSAMIENTO  
AL DISPONER LO QUE POR PRESTACIÓN DE SERVICIO SE DEBE EN  
TENDER.

PARA LOS EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VA  
LOR AGREGADO SE CONSIDERA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDE--  
PENDIENTES:

- I. LA PRESTACIÓN DE OBLIGACIONES DE HACER -  
QUE REALICE UNA PERSONA A FAVOR DE OTRA,  
CUALQUIERA QUE SEA EL ACTO QUE LE DE ORI-

GEN Y EL NOMBRE O CLASIFICACIÓN QUE A DICHO ACTO LE DEN OTRAS LEYES.

- II. EL TRANSPORTE DE PERSONAS O BIENES.
- III. EL SEGURO, EL REASEGURO, EL AFIANZAMIENTO Y EL REAFIANZAMIENTO.
- IV. EL MANDATO, LA COMISIÓN, LA MEDIACIÓN, LA AGENCIA, LA REPRESENTACIÓN, LA CORREDURÍA, LA CONSIGNACIÓN Y LA DISTRIBUCIÓN.
- V. LA ASISTENCIA TÉCNICA Y LA TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA.
- VI. TODA OTRA OBLIGACIÓN DE DAR, DE NO HACER O DE PERMITIR, ASUMIDA POR UNA PERSONA EN BENEFICIO DE OTRA, SIEMPRE QUE NO ESTÉ CONSIDERADA POR ESTA LEY COMO ENAJENACIÓN O USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

NO SE CONSIDERA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES LA QUE SE REALIZA DE MANERA SUBORDINADA MEDIANTE EL PAGO DE UNA RE

MUNERACIÓN, NI LOS SERVICIOS POR LOS QUE SE PERCIBEN INGRESOS QUE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ASIMILE A DICHA REMUNERACIÓN.<sup>3</sup>

DE ESTA MANERA NOS PERCATAMOS QUE NUESTRA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PRÉTENDE DEJAR PERFECTAMENTE CLARO LO QUE DEBEMOS ENTENDER POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES, QUE ES OBJETO DEL IMPUESTO, UTILIZANDO LOS PROCEDIMIENTOS QUE MENCIONÉ AL PRINCIPIO DE ESTE APARTADO, ES DECIR, LA IDEA DEL "HACER", LA CLASIFICACIÓN NEGATIVA RESPECTO A LA ENAJENACIÓN Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, Y LAS ACTIVIDADES QUE ESPECÍFICA Y EXPRESAMENTE SEÑALA COMO PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES. ES POR DEMÁS INTERESANTE EL TEMA DEL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, YA QUE ESTE VOCABLO VIENE A REPRESENTAR UNA NOVEDAD LEGISLATIVA, PUES EN NINGUNA DE LAS LEGISLACIONES DE LOS PAÍSES DONDE NACIÓ EL IVA Y EN LOS QUE HA SIDO APLICADO CON POSTERIORIDAD, COMO SON AQUELLOS DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA

[3] *Ley del Impuesto al Valor Agregado.*, 1981., México. artículo 14, fracciones I, II, III, IV, V y VI.

EUROPEA, ESTABLECEN ESTE CONCEPTO TAN SINGULAR.

EN LÍNEA GENERAL PUEDO DECIR QUE LAS DIFERENTES LEGISLACIONES EUROPEAS HAN INCLUIDO EL CAMPO QUE EN ESTE ESPECÍFICO OBJETO DE LEY SE GRAVA EN MÉXICO, DENTRO DEL CAMPO DELIMITADO POR LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS.

DEBEMOS RECORDAR TAMBIÉN COMO LO HEMOS MENCIONADO AL HABLAR DE LOS MISMOS, QUE PRÁCTICAMENTE SE HA CONSIDERADO EN LAS DIVERSAS LEGISLACIONES DONDE SE HA IMPLANTADO EL IVA, COMO PRESTACIÓN DE SERVICIOS, TODO AQUELLO QUE NO SE ENCUENTRE INCLUIDO EN EL CAMPO DE LA ENAJENACIÓN.

POR LO CONSIGUIENTE RESULTA OBVIO QUE ESTA FIGURA JURÍDICA, AL NO ENCONTRARSE EN EL ÁMBITO DE VALIDEZ DE LA FIGURA DE ENAJENACIÓN, PASE EN GENERAL A FORMAR PARTE DEL CAMPO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS, EQUIPARÁNDOSE A LOS MISMOS PARA EFECTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

SIN EMBARGO, COMO LA MISMA FIGURA DEL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES SE ENCUENTRA INCLUIDA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA, ES NECESARIO HACER MENCIÓN DE LA MISMA.

INDUDABLEMENTE ESTAMOS SUBRAYANDO EL HECHO DE LA NOVEDAD DEL ESTABLECIMIENTO DE ESTA FIGURA COMO OBJETO DEL IVA EN NUESTRA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CON RESPECTO A LA DE OTROS PAÍSES.

DE TODAS FORMAS, DADA POR ADMITIDA LA EXISTENCIA OBJETIVA DE UN CAMPO DE APLICACIÓN DEFINIDO, OCURRE PRECISAR QUE TAMBIÉN PARA LOS SUJETOS GRAVADOS POR ESTA FIGURA (DE LOS QUE HABLAREMOS MÁS ADELANTE), COMÚNMENTE IDENTIFICABLE CON LOS ARRENDADORES, NACE LA FALTA DE CERTEZA LÓGICA DE ESTABLECER EXACTAMENTE CUÁLES SERÁN LAS FIGURAS DONDE SE CAUSE EL IMPUESTO POR CONCEPTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE UN BIEN, Y CUÁNDO SE ESTARÁ EN EL SUPUESTO PREVISTO DE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

POR LO ANTERIOR ES POR LO QUE SE HACE NECESARIO IDENTIFICAR A CIENCIA CIERTA LO QUE NUESTRA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CONSIDERA, PARA EFECTOS DEL IVA, COMO EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, Y RESULTA SER DE LA SIGUIENTE MANERA:

PARA LOS EFECTOS DE ESTA LEY SE ENTIENDE POR USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, EL ARRENDAMIENTO, EL

USUFRUCTO Y CUALQUIER OTRO ACTO, INDEPENDIENTEMENTE, DE LA FORMA JURÍDICA QUE AL EFECTO SE UTILICE, POR EL QUE UNA PERSONA PERMITA A OTRA USAR O GOZAR TEMPORALMENTE BIENES TANGIBLES, A CAMBIO DE UNA CONTRAPRESTACIÓN.<sup>4</sup>

SE HA CRITICADO EL HECHO DE QUE AL INCLUIR ESTA FIGURA DENTRO DEL CAMPO DE APLICACIÓN DE LOS SERVICIOS LAS LEGISLACIONES EUROPEAS, HAN LOGRADO UNA MAYOR SENCILLEZ Y SIMPLIFICACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL MISMO, Y LA CRÍTICA ES PRECISAMENTE PORQUE MÉXICO NO LO EFECTÚA DE ESA MANERA, SIN EMBARGO, CONSIDERO QUE TENIENDO UN CRITERIO BIEN DEFINIDO PARA LA APLICACIÓN DEL TRIBUTO EN CUANTO AL ÁMBITO DE VALIDEZ EN LO REFERENTE A LOS SERVICIOS, SE PUEDE DELIMITAR DE UNA MANERA PRECISA CUÁL ES EL CAMPO DE VALIDEZ PARA LA FIGURA DEL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

LA IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS. DE FÁCIL COMPRENSIÓN RESULTA LO QUE, COMO OBJETO DEL IMPUES-

-----

(4) *Ley del Impuesto al Valor Agregado., 1981., México., artículo*

TO AL VALOR AGREGADO, SON LAS IMPORTACIONES DE BIENES Y DE SERVICIOS.

SIN EMBARGO, NUESTRO LEGISLADOR HA TENIDO ESPECIAL CUIDADO EN DETALLAR EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CUALES SON LAS ACTIVIDADES O ACTOS, OBJETO DEL GRAVAMEN, POR LAS QUE SE DEBE PAGAR DICHO TRIBUTOS Y QUE SON CONSIDERADAS COMO IMPORTACIONES DE BIENES O SERVICIO.

SE CONSIDERA IMPORTACIÓN DE BIENES O DE SERVICIOS:

- I. LA INTRODUCCIÓN AL PAÍS DE BIENES.
- II. LA ADQUISICIÓN POR PERSONAS RESIDENTES EN EL PAÍS DE BIENES INTANGIBLES ENAJENADOS POR PERSONAS NO RESIDENTES EN ÉL.
- III. EL USO O GOCE TEMPORAL EN TERRITORIO NACIONAL, DE BIENES INTANGIBLES PROPORCIONADOS POR PERSONAS NO RESIDENTES EN EL PAÍS.

IV. EL USO O GOCE TEMPORAL, EN TERRITORIO NACIONAL, DE BIENES TANGIBLES CUYA ENTREGA MATERIAL SE HUBIERE EFECTUADO EN EL EXTRANJERO.

V. EL APROVECHAMIENTO EN TERRITORIO NACIONAL DE LOS SERVICIOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 14, CUANDO SE PRESTEN POR NO RESIDENTES EN EL PAÍS. ESTA FRACCIÓN NO ES APLICABLE AL TRANSPORTE INTERNACIONAL.<sup>5</sup>

CON ESTA ÚLTIMA FIGURA TRIBUTARIA CONOCIDA COMO LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS ES CON LA QUE DAMOS FIN A LA LISTA DE ACTIVIDADES QUE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SON CONSIDERADAS POR SU PROPIA LEY COMO "OBJETO" DEL GRAVAMEN, SEGURO DE QUE LA EXPOSICIÓN AL RESPECTO DESARROLLADA CUMPLIÓ CON LA FINALIDAD DE LOGRAR EXPLICAR Y HACER ENTENDER AL LECTOR DE LA PRESENTE TESIS LO QUE ES EL OBJETO DEL IVA, ES DECIR, LAS ACTIVIDADES O ACTOS POR LOS QUE SE DEBE PAGAR EL GRAVAMEN DE REFERENCIA.

---

(5) *Ley del Impuesto al Valor Agregado., 1981., México., artículo 24, fracciones I, II, III, IV y V.*

NO ES PRUDENTE DAR POR TERMINADO EL TEMA DEL OBJETO DEL IVA SIN ANTES HACER LA ACLARACIÓN DE QUE TODOS LOS ACTOS QUE CITÉ SON OBJETO DEL GRAVAMEN SIN EXIGIR EL REQUISITO DE LA "MERCANTILIDAD" NI LA CARACTERÍSTICA DE LA "HABITUALIDAD".<sup>6</sup>

## 2. SUJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

COMO ES DEL CONOCIMIENTO DE MUCHOS DE NOSOTROS, LAS PARTES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SON DENOMINADAS "SUJETO ACTIVO" Y "SUJETO PASIVO".

LOS SUJETOS ACTIVOS SON AQUELLOS QUE, POR BREVEDAD SE LLAMAN "ENTES IMPOSITORES", ENTES QUE TIENEN EL PODER DE IMPOSICIÓN COMO EL GOBIERNO FEDERAL, Y QUE EN NUESTRO ÁMBITO TRIBUTARIO ESTÁ REPRESENTADO POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO POR "MINISTERIO DE LEY".

LOS SUJETOS PASIVOS, POR EL CONTRARIO, SON AQUELLOS QUE DEBEN SATISFACER LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA QUE NACE EN BASE A UN DETERMINADO PRESUPUESTO, O SEA, SON AQUELLOS QUE DEBEN COMPORTARSE DE LA MANERA ESTABLE-

[6] *Apuntes sobre el Paquete de Reformas Fiscales., 1979-1980. "Impuesto al Valor Agregado". Ed. S.H.yC.P. México 1979. Pag. 28.*

CIDA POR LOS SUJETOS ACTIVOS.

EN REALIDAD EL TIPO DE "SUJETOS" QUE A NOSOTROS NOS INTERESA SON LOS DEL TIPO PASIVO, SIENDO ÉSTOS LOS QUE, EN RELACIÓN AL IVA, CON O SIN LA FINALIDAD DE LUCRO EFECTÚAN HABITUAL U OCASIONALMENTE OPERACIONES IMPONIBLES (ACTIVIDADES "OBJETO" DEL IVA QUE ANALIZAMOS EN EL APARTADO 1), AÚN EN EL CASO DE HACERLO EN CUMPLIMIENTO A UNA LEY O A LA AUTORIDAD PÚBLICA.

TOMANDO EN CONSIDERACIÓN ABSOLUTA LO QUE VIMOS ANTERIORMENTE COMO EL "OBJETO" DEL IVA, DEBEREMOS SIN DIFICULTAD COMPRENDER QUE SON "SUJETOS" DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN PARTICULAR LOS SIGUIENTES:

- A) EL "ENAJENANTE DE BIENES".
- B) EL "PRESTADOR DE SERVICIOS INDEPENDIENTES".
- C) EL "OTORGADOR DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES".
- D) EL "IMPORTADOR DE BIENES Y SERVICIOS".

EN DEFINITIVA, SON SUJETOS DEL IMPUESTO AQUELLOS QUE EFECTÚAN LOS ACTOS ECONÓMICOS GRAVADOS POR EL MISMO GRAVAMEN.

AL IGUAL QUE CUANDO TRATAMOS EL TEMA DEL "OBJETO" DEL IVA LO RELACIONAMOS DIRECTAMENTE CON EL TEXTO LEGAL, ASÍ ES MENESTER QUE MENCIONEMOS LO RELATIVO AL "SUJETO" EN LA PROPIA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", POR LO QUE NOS DETENDREMOS A ANALIZAR ALGUNAS DISPOSICIONES LEGALES AFINES.

LA LEY DEL IVA SEÑALA QUE ESTÁN OBLIGADAS AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LAS "PERSONAS FÍSICAS" Y LAS "MORALES" QUE, EN TERRITORIO NACIONAL, REALICEN LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE ESTUDIAMOS COMO "OBJETO" DEL GRAVAMEN.<sup>7</sup>

INDUDABLEMENTE QUE LA MAYORÍA DE QUIENES LEAN ESTE TRABAJO CONOCERÁN LAS CARACTERÍSTICAS DE LAS "PERSONAS FÍSICAS" Y DE LAS "PERSONAS MORALES", PERSONAS - ELLAS QUE CITA COMO SUJETOS DEL IVA LA LEY MISMA, PERO A MANERA DE RECORDATORIO DIRÉ QUE SON PERSONAS FÍSICAS LAS CONCEPTADAS INDIVIDUALMENTE, ES DECIR, CADA SER EN SU ASPECTO CORPÓREO SINGULAR, Y SON PERSONAS MORALES O JURÍDICAS:

---

(7) Artículo 1º, fracciones I, II, III y IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1981, México.

- I. LA NACIÓN, LOS ESTADOS Y LOS MUNICIPIOS.
- II. LAS DEMÁS CORPORACIONES DE CARÁCTER PÚBLICO RECONOCIDAS POR LA LEY.
- III. LAS SOCIEDADES CIVILES O MERCANTILES.
- IV. LOS SINDICATOS, LAS ASOCIACIONES PROFESIONALES Y LAS DEMÁS A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN XVI DEL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.
- V. LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y MUTUALISTAS.
- VI. LAS ASOCIACIONES DISTINTAS DE LAS ENUMERADAS QUE SE PROPONGAN FINES POLÍTICOS, CIENTÍFICOS, ARTÍSTICOS, DE RECREO O CUALQUIER OTRO FIN LÍCITO, SIEMPRE QUE NO FUEREN DESCONOCIDAS POR LA LEY.<sup>8</sup>

INDEPENDIENTEMENTE DE SEÑALAR LAS PERSONAS MORALES QUE EXISTEN CONFORME AL CÓDIGO CIVIL, ES CONVENIENTE RECORDAR LA DEFINICIÓN DE ELLAS PARA MEJOR ENTENDER LO QUE ELLAS SIGNIFICAN Y QUEDAR COMO SIGUE:

"LA PERSONA JURÍDICA (PERSONA MORAL) ES TOTALIDAD ORGÁNICA RESULTANTE DE UNA COLECTIVIDAD ORGANIZADA

-----

(8) Artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la república en materia federal. México, 1981.

DA DE PERSONAS O DE UN CONJUNTO DE BIENES Y A LOS QUE, - PARA LA CONSECUCIÓN DE UN FIN SOCIAL DURABLE Y PERMANENTE, ES RECONOCIDA POR EL ESTADO UNA CAPACIDAD DE DERECHOS PATRIMONIALES".<sup>9</sup>

ENTENDIENDO ASÍ LO QUE SIGNIFICA Y EN QUE CONSISTEN LAS PERSONAS FÍSICAS Y LAS PERSONAS MORALES, NOS RESULTA MÁS COMPRENSIBLE EL PORQUÉ LA LEY DEL IMPUESTO - AL VALOR AGREGADO INCLUYE EN FORMA EXPRESA COMO SUJETOS DEL GRAVAMEN A LA FEDERACIÓN EL DISTRITO FEDERAL, LOS ESTADOS, LOS MUNICIPIOS, LOS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS, LAS INSTITUCIONES Y ASOCIACIONES DE BENEFICIENCIA PRIVADA, LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y A CUALQUIER OTRA PERSONA, Y LOS OBLIGA A ACEPTAR LA TRASLACIÓN (Y EN SU CASO - PAGAR) DEL IMPUESTO, AUNQUE CONFORME A OTRAS LEYES O DECRETOS NO CAUSEN IMPUESTOS FEDERALES O ESTÉN EXENTOS DE ELLOS.<sup>10</sup>

### 3. BASE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

POR PRINCIPIO DE CUENTAS NOS TOCA VER EN ESTE PUNTO LOS ELEMENTOS QUE CONCURREN A LA DETERMINACIÓN DEL "QUANTUM" SUJETO AL IMPUESTO.

(9) Roberto de Ruggiero, *Instituciones de Derecho Civil*. trad. de Ramón Serrano y José Santa Cruz Teijeiro, Vol. 1. Pag. 433.

(10) Artículo 3º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1981. - México.

EL IMPUESTO DEBE SER LIQUIDADO POR EL SUJETO PASIVO, SOBRE EL IMPUESTO TOTAL DE LA ENAJENACIÓN, LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO, EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DEL BIEN, O LA IMPORTACIÓN DEL BIEN O EL SERVICIO, AL BRUTO MÁΣ TODOS LOS GASTOS Y OTROS IMPUESTOS QUE A LA OPERACIÓN SE REFIEREN.

SE TRATA, DE HECHO, DE UTILIZAR LOS MISMOS CRITERIOS APLICADOS EN MATERIA DE LOS IMPUESTOS EN CASCA DA, CRITERIOS A LOS CUALES ES NECESARIO VOLVER PARA EXAMINAR PERFECTAMENTE BIEN LOS EVENTUALES SUPUESTOS DE EXCLUSIONES EN LO CONCERNIENTE A LA APLICACIÓN DE VALOR AGREGADO, POR EJEMPLO: LOS DESCUENTOS, BONIFICACIONES Y REBAJAS, GASTOS DE TRANSPORTE RELATIVOS A LAS MERCANCÍAS VENDIDAS EN EL PUNTO DE EMBARQUE, DE LOS GASTOS SOTENIDOS POR CUENTA Y EN NOMBRE DEL COMPRADOR, ETC.; POR TODO LO ANTERIOR EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN DE VALOR AGREGADO PREVEÉ PERFECTAMENTE BIEN TODAS ESTAS CIRCUNSTANCIAS A FÍN DE NO ESTABLECER LAGUNAS EN LA APLICACIÓN PRÁCTICA DEL TRIBUTO.

DE LO ANTERIOR PARTIRÉ PARA AFIRMAR QUE LA "BASE" DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE CONSTITUYE POR EL VALOR DEL BIEN EN CADA UNA DE LAS ETAPAS POR LAS CUALES ATRAVIESA LA MERCANCÍA, HASTA SU DISTRIBUCIÓN FINAL.

EN CADA UNA DE LAS ETAPAS EL BIEN ALCANZA UN VALOR, INTEGRADO POR SU COSTO DE PRODUCCIÓN MÁS OTROS GASTOS COMO TRANSPORTE, EMPAQUE, SEGUROS, ETC., ADEMÁS DE LAS UTILIDADES E IMPUESTOS INDIRECTOS QUE SE ADICIONAN AL PRECIO DEL BIEN.

APARENTEMENTE LA "BASE" DEL GRAVAMEN ES LA MISMA QUE LA DE UN IMPUESTO EN CASCADA: EL VALOR TOTAL DEL BIEN. SIN EMBARGO, PARA EVITAR ESE EFECTO ACUMULATIVO SE PERMITE DEDUCIR LOS IMPUESTOS PREVIAMENTE PAGADOS. ESTOS DETERMINAN QUE LA BASE DEL IMPUESTO SEA MENOR Y SIEMPRE EN RELACIÓN CON EL VALOR MONETARIO DEL BIEN.

EL MECANISMO DEL IVA SE RELACIONA CON EL CÁLCULO DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO, DONDE NO EXISTE LA DOBLE CONTABILIZACIÓN. NO SE GRAVA DOS O MÁS VECES EL MISMO VALOR, SINO QUE SE GRAVA EL VALOR DE LOS BIENES FINALES, PERO NO ES UNA SOLA ETAPA, SINO A MEDIDA QUE SE LES AGREGA VALOR.

EN EL CÁLCULO DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO (PIB) SE CANCELA EL VALOR DE LOS BIENES INTERMEDIOS, IGUAL

SE CANCELA EL GRAVAMEN QUE YÁ SE PAGÓ Y SOLO SE COBRA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL VALOR DEL BIEN QUE TODA VÍA NO HA GENERADO EL IMPUESTO.

LA BASE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ESTÁ - CONSTITUÍDA POR LA SUMA DEL CONSUMO PRIVADO Y PÚBLICO Y LAS IMPORTACIONES DE MERCANCÍAS Y SERVICIOS, MENOS - LAS EXPORTACIONES Y LOS GASTOS DE INVERSIÓN QUE SE CONSIDEREN EXENTOS, MENOS LOS IMPUESTOS INDIRECTOS Y LA - VARIACIÓN DE INVENTARIOS. EN ESTE CASO SE CONSIDERA - AL PIB DESDE EL ÁNGULO DEL GASTO.

SIN EMBARGO, ESTA BASE TEÓRICA NO CORRESPONDE SIEMPRE A LA BASE REAL DETERMINADA A PARTIR DE LAS - TRANSACCIONES GRAVABLES ENTRE LOS ANGETES ECONÓMICOS, PUESTO QUE SE ESTARÍAN PRECISANDO LAS EXENCIONES Y TRA - TAMIENOS ESPECIALES.

CLARO QUE SI BIEN EL IMPUESTO SE APLICA AL VA - LOR DE LAS TRANSACCIONES EN BIENES Y SERVICIOS, EL ME - CANISMO DE SUSTRACCIÓN EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO HACE QUE LA BASE GRAVABLE MICROECONÓMICA SEA EL VALOR AGRE - GADO EN CADA ETAPA DE LA PRODUCCIÓN O DISTRIBUCIÓN. -

CABE HACER NOTAR QUE POR ESTA CARACTERÍSTICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LA BASE GLOBAL ES MÁS REDUCIDA QUE LA DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES (ISIM) QUE CORRESPONDÍA AL VALOR TOTAL DE LAS TRANSACCIONES REALIZADAS.

CONCRETIZANDO Y TRANSPORTANDO LAS ANTERIORES ASEVERACIONES AL PLANO PRÁCTICO JURÍDICO DE LAS DISPOSICIONES RELACIONADAS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, NOS PERCATAREMOS QUE, EN TÉRMINOS GENERALES, EL IMPUESTO SE CAUSA SOBRE EL VALOR TOTAL DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS, INCLUYENDO CUALQUIER CANTIDAD QUE LO ADICIONE.

COMPLEMENTANDO LO ANTERIOR, Y ATENDIENDO A CADA UNA DE LAS ACTIVIDADES "OBJETO" DEL IVA, TRANSCRIBI-

RÉ LA DISPOSICION LEGAL CORRESPONDIENTE A EPECTO DE HACER MÁS ENTENDIBLE EL CONCEPTO QUE DE "BASE" DEBEMOS TENER.

I. LA BASE EN LA ENAJENACIÓN. PARA CALCULAR EL IMPUESTO TRATÁNDOSE DE ENAJENACIONES SE CONSIDERA - COMO VALOR EL PRECIO PACTADO, ASÍ COMO LAS CANTIDADES QUE ADEMÁS SE CARGUEN O COBREN AL ADQUIRENTE POR OTROS IMPUESTOS, DERECHOS, INTERESES NORMALES O MORATORIOS, PENAS CONVENCIONALES O CUALQUIER OTRO CONCEPTO. A FALTA DE PRECIO PACTADO SE ESTARÁ AL VALOR QUE LOS BIENES TENGAN EN EL MERCADO, O EN SU DEFECTO AL DE AVALÚO.<sup>11</sup>

II. LA BASE EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. - PARA CALCULAR EL IMPUESTO TRATÁNDOSE DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS SE CONSIDERARÁ COMO VALOR EL TOTAL DE LA CONTRAPRESTACIÓN PACTADA, ASÍ COMO LAS CANTIDADES QUE ADEMÁS SE CARGUEN O COBREN A QUIEN RECIBA EL SERVICIO POR OTROS IMPUESTOS, DERECHOS, VIÁTICOS, GASTOS DE TODA CLASE, REEMBOLSOS, INTERESES NORMALES O MORATORIOS, PENAS CONVENCIONALES Y CUALQUIER OTRO CONCEPTO.<sup>12</sup>

(11) *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 1981., Art. 12

(12) *Ley del Impuesto*..... Ob. Cit. Art. 18.

III. LA BASE EN EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES. PARA CALCULAR EL IMPUESTO EN EL CASO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, SE CONSIDERARÁ EL VALOR DE LA CONTRAPRESTACIÓN PACTADA A FAVOR DE QUIEN - LOS OTORGA, ASÍ COMO LAS CANTIDADES QUE ADEMÁS SE CARGUEN O COBREN A QUIEN SE OTORQUE EL USO O GOCE POR OTROS IMPUESTOS, DERECHOS, GASTOS DE MANTENIMIENTO, CONSTRUCCIONES, REEMBOLSOS, INTERESES NORMALES O MORATORIOS, PENAS CONVENCIONALES O CUALQUIER OTRO CONCEPTO.<sup>13</sup>

IV. LA BASE EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS. PARA CALCULAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - TRATÁNDOSE DE IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES, SE CONSIDERARÁ EL VALOR QUE SE UTILICE PARA LOS FINES DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN, ADICIONADO CON EL MONTO DE ESTE ÚLTIMO GRAVAMEN Y DE LOS DEMÁS QUE SE TENGAN - QUE PAGAR CON MOTIVO DE LA IMPORTACIÓN.

EL VALOR QUE SE TOMARÁ EN CUENTA TRATÁNDOSE DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS A QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES II A V DEL ARTÍCULO 24, SERÁ EL QUE LES CORRESPONDERÍA EN ESTA LEY POR ENAJENACIÓN DE BIENES, USO O GOCE DE BIENES O PRESTACIÓN DE SERVICIOS, EN TERRITORIO NACIONAL, SEGÚN SEA EL CASO.<sup>14</sup>

-----  
 (13) y (14) *Ley del Impuesto..... Ob. Cit. artículos 23 y 27 respectivamente.*

DE TODAS LAS ANTERIORES DISPOSICIONES LEGALES QUE SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL ARTICULADO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SURGE COMO RESULTADO LA CONCLUSIÓN DE QUE EL VALOR QUE HABRÁ DE TOMARSE PARA APLICAR LA TASA DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, ES DECIR, LA "BASE" SOBRE LA CUAL SE DEBE TASAR, SE COMPONE CASI IDÉNTICAMENTE PARA TODOS LOS CASOS U OBJETOS DEL GRAVAMEN, DE NO SER POR PEQUEÑAS VARIANTES INHERENTES A LA NATURALEZA MISMA DE CADA ACTIVIDAD.

OBVIAMENTE QUE EXISTEN ALGUNAS PEQUEÑAS VARIANTES PARA DETERMINAR LA BASE DEL IMPUESTO EN ALGUNAS ACTIVIDADES, SIN EMBARGO, DICHAS VARIANTES MÁS QUE NADA SON APLICABLES PARA EL MOMENTO DE EFECTUAR LA TRASLACIÓN, COBRO Y ENTERO DEL GRAVAMEN.

PARA NO CREAR DESCONCIERTO O DUDA RESPECTO DE LO EXPRESADO EN EL PÁRRAFO ANTERIOR, BASTE DECIR A MANERA DE EJEMPLO QUE "EN LAS ENAJENACIONES EN ABONOS SE PODRÁ DIFIERIR EL IMPUESTO, EN LOS TÉRMINOS DEL REGLAMENTO (ART. 25 DEL REGLAMENTO)", QUE "LOS INTERESES MORATORIOS Y PENAS CONVENCIONALES, DARÁN LUGAR AL PAGO DEL IMPUESTO EN EL MES EN QUE SE PAGUEN", QUE "TRATÁNDOSE DE PAGOS AN

DEL GRAVAMEN DE REFERENCIA QUE ES LA DEL 10%.

EN EFECTO, LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DISPONE QUE SE CALCULARÁ EL IMPUESTO APLICANDO A LOS VALORES QUE LA MISMA LEY SEÑALA, LA TASA DEL 10%. ADEMÁS LA MISMA DISPOSICIÓN LEGAL SEÑALA QUE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN NINGÚN CASO SE CONSIDERARÁ QUE FORMA PARTE DE DICHS VALORES.<sup>15</sup>

SIN EMBARGO, ES MENESTER QUE NO OLVIDEMOS QUE LA TASA DEL 10% A QUE HICIMOS REFERENCIA NO ES LA ÚNICA TASA OPERABLE RESPECTO AL IVA, YA QUE DICHA TASA ES LA "GENERAL", LO QUE NOS LLEVA A EL ENTENDIMIENTO QUE EXISTE MÁS DE UNA TASA.

EN EFECTO, EL IVA CONTEMPLA LA OPERATIVIDAD DE UNA TASA QUE EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL SE DENOMINARÍA "DISMINUÍDA", ES DECIR, UNA TASA MENOR QUE LA "GENERAL" QUE SE APLICA A CASOS ESPECIALES.

LA TASA ESPECIAL O DISMINUÍDA, ES EN MÉXICO DEL ORDEN DEL 6%, Y LOS CASOS ESPECIALES EN LOS QUE SE APLICA DICHA TASA ESTÁN CONTEMPLADOS EN EL ARTÍCULO 2° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE A LA LETRA DICE:

---

(15) *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 1981., Art. 1°.

ART. 2°. "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 20 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 CIUDADES FRANJAS O ZONAS.

TRATÁNDOSE DE IMPORTACIÓN, SE APLICARÁ LA TASA DEL 6% SIEMPRE QUE LOS BIENES O SERVICIOS SEAN ENAJENADOS O UTILIZADOS EN LAS MENCIONADAS FRANJAS O ZONAS.

EN EL CASO DE QUE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS SE REALICE PARCIALMENTE EN DICHAS FRANJAS O ZONAS O SE TRATE DE SERVICIOS DE TRANSPORTE AÉREO, TELEFÓNICO O DE ENERGÍA ELÉCTRICA, IN-

DEPENDIENTEMENTE DE QUE SE REALICEN PARCIAL O TOTALMENTE EN LAS MISMAS, EL IMPUESTO SE CALCULARÁ APLICANDO AL VALOR QUE SEÑALA ESTA LEY, LA TASA DEL 10%.

EN LA MAYORÍA DE LAS OCASIONES EN QUE SE LEE ESTE ARTÍCULO POR PRIMERA VEZ OCURRE QUE LA PREGUNTA INTERMEDIATA ES: ¿PORQUÉ EL TRATAMIENTO PREFERENCIAL DE LA TASA DEL 6% A ESAS ZONAS O LUGARES Y PORQUÉ DICHO TRATAMIENTO NO OPERA PARA LOS SERVICIOS DESCRITOS EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO?.

LA RESPUESTA A ESA PREGUNTA COMPUESTA DE DOS ES DEL TODO LÓGICA Y ELLA ES LA SIGUIENTE:

PARA NADIE ES UN SECRETO QUE LOS HABITANTES DE NUESTRAS FRONTERAS, SOBRE TODO DE LA FRONTERA NORTE DEL PAÍS, TIENEN UNA ESPECIAL TENDENCIA A ADQUIRIR LA MAYORÍA DE SUS ARTÍCULOS EN EL PAÍS VECINO POR RESULTARLES MÁS BARATOS QUE LOS DE FABRICACIÓN NACIONAL, LO QUE SE TRADUCE EN FUGA DE DIVISAS DE NUESTRO PAÍS, YA QUE LA MAYORÍA DE DICHS ARTÍCULOS SÍ SE VENDEN EN NUESTRO TERRITORIO. DE AQUÍ QUE SI ESOS PRODUCTOS SE VEN INCREMENTA-

DOS EN SU PRECIO POR LA APLICACIÓN DE LA TASA GENERAL DEL 10%, LEJOS DE ESTIMULAR A NUESTRA GENTE A COADYUVAR CON EL COMERCIO NACIONAL, LOS ESTARÍAMOS EMPUJANDO AL COMERCIO EXTRANJERO Y FOMENTANDO LA FUGA DE DIVISAS A QUE ME REFERÍ. POR ELLO ES QUE SE PENSÓ EN UNA MOTIVACIÓN ECONÓMICA Y ELLA SE TRADUJO EN LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 6% EN LOS LUGARES QUE YÁ DESCRIBIMOS.

AHORA BIEN, POR LO QUE HACE AL PORQUÉ DEL MANTENIMIENTO DE LA TASA DEL 10% POR LOS SERVICIOS TELEFÓNICOS Y DE ENERGÍA ELÉCTRICA PRINCIPALMENTE NO OBSTANTE - QUE SE EFECTÚEN EN LAS MISMAS ZONAS, LA RESPUESTA ES SIMPLE Y ES PORQUE DICHS SERVICIOS SON PRESTADOS EXCLUSIVAMENTE POR NUESTRO PAÍS EN BENEFICIO DE SUS HABITANTES Y NO PUEDEN SER PRESTADOS POR EXTRANJEROS EN NUESTRO TERRITORIO.

HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980, NUESTRO PAÍS APLICABA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA DEL IVA LAS TASAS DEL 10% Y DEL 6%, SEGÚN EL CASO DEL QUE SE TRATASE, SIN EMBARGO A PARTIR DE ENERO DE 1981, LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONTEMPLÓ LA APLICACIÓN DE UNA NUEVA TASA, SIENDO ÉSTA LA DEL 0%.

MUCHOS PUDIERAN LLEGAR A PENSAR QUE APLICAR LA TASA DEL 0% A ALGUNA DE LAS ACTIVIDADES POR LAS QUE SE ESTÁ OBLIGADO A PAGAR EL IVA ES TANTO COMO DEJAR EXENTO DEL GRAVAMEN A DICHA ACTIVIDAD, SIN EMBARGO EXISTE UNA ABISMAL DIFERENCIA ENTRE DEJAR EXENTA UNA ACTIVIDAD "OBJETO" DEL IMPUESTO Y EL HECHO DE APLICARLE LA TASA DEL 0%.

EN EFECTO, LA DIFERENCIA A QUE ME REFERÍ EN EL PÁRRAFO ANTERIOR LA DETERMINA LA MECÁNICA MISMA DEL IVA, YA QUE EL APLICAR LA TASA DEL 0% IMPLICA LA POSIBILIDAD DE SEGUIR LOS MISMOS PASOS OPERATIVOS QUE SI SE OPERARA CON LA TASA DEL 10%, DENTRO DE LOS CUALES SE ENCUENTRA LA POSIBILIDAD DEL ACREDITAMIENTO Y LA DEVOLUCIÓN; SITUACIÓN QUE NO ACONTECE CON LOS ACTOS LIBRES DE GRAVAMEN O EXENTOS.

LA ANTERIOR SITUACIÓN LA ENTENDEREMOS MEJOR CUANDO LLEGUEMOS AL ANÁLISIS DEL INCISO SIGUIENTE QUE ABARCA LA TRASLACIÓN Y ACREDITAMIENTO DEL IVA.

PARA FINALIZAR LA PARTE RELATIVA A LA O LAS TASAS DEL IVA, ES MENESTER IDENTIFICAR CUALES ACTIVIDA--

DES "OBJETO" DEL IMPUESTO ESTÁN SUJETAS POR LEY A LA TASA DE 0%, POR LO QUE LAS LISTAREMOS Y CON ELLO ESTOY SEGURO QUE ENTENDEREMOS POSTERIORMENTE SU RAZÓN DE SER.

#### ACTIVIDADES CON TASA DEL 0%:

1. LA ENAJENACIÓN DE:
  - A) ANIMALES Y VEGETALES QUE NO ESTÉN INDUSTRIALIZADOS.
  - B) LOS PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, A EXCEPCIÓN DE LOS SIGUIENTES:
    1. BEBIDAS DISTINTAS DE LA LECHE.
    2. CONCENTRADOS, POLVOS, JARABES, -  
ESENCIAS O EXTRACTOS DE SABORES,  
A QUE SE REFIEREN LOS INCISOS B Y  
C DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO -  
2° DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPE- -  
CIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.
  - C) AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA Y HIELO.
  - D) IXTLE, PALMA Y LECHUGUILLA.
  - E) TRACTORES PARA ACCIONAR IMPLEMENTOS -  
AGRÍCOLAS, A EXCEPCIÓN DE LOS DE ORU-  
GA; MOTOCULTORES PARA SUPERFICIES RE-  
DUCIDAS; ARADOS; RASTRAS PARA DESTEE--

RRONAR LA TIERRA ARADA; CULTIVADORAS PARA ESPARCIR Y DESYERBAR; COSECHADORAS; ASPERSORAS Y ESPOLVOREADORAS PARA ESPARCIR O ROCIAR FERTILIZANTES, PLAGUICIDAS, HERBICIDAS Y FUNGICIDAS; EQUIPO MECÁNICO, ELÉCTRICO O HIDRÁULICO PARA RIEGO AGRÍCOLA; SEMBRADORAS; CORTADORAS Y EMPACADORAS DE FORRAJE; DESGRANADORAS; ABONADORAS Y FERTILIZADORAS DE TERRENOS DE CULTIVO; AVIONES FUMIGADORES; MOTOSIERRAS MANUALES DE CADENA, ASÍ COMO EMBARCACIONES PARA PESCA COMERCIAL SIEMPRE QUE SE REÚNAN LOS REQUISITOS Y CONDICIONES QUE SEÑALE EL REGLAMENTO.

A LA ENAJENACIÓN DE LA MAQUINARIA Y DEL EQUIPO A QUE SE REFIERE ESTE INCISO, SE LES APLICARÁ LA TASA SEÑALDA EN ESTE ARTÍCULO, SÓLO QUE SE ENAJENEN COMPLETOS,

F) FERTILIZANTES, PLAGUICIDAS, HERBICIDAS Y FUNGICIDAS, SIEMPRE QUE ESTÉN -

DESTINADOS PARA SER UTILIZADOS EN LA AGRICULTURA O GANADERÍA.

LA ENAJENACIÓN DE LOS ALIMENTOS A QUE SE REFIERE ESTA FRACCIÓN, PARA SU CONSUMO EN EL MISMO LUGAR O ESTABLECIMIENTO EN QUE SE ENAJENEN, SE CONSIDERARÁ PRESTACIÓN DE SERVICIOS SUJETA AL PAGO DEL IMPUESTO ESTABLECIDO EN ESTA LEY.

II. LA PRESTACIÓN DE LOS SIGUIENTES SERVICIOS INDEPENDIENTES:

- A) LOS PRESTADOS DIRECTAMENTE A LOS AGRICULTORES Y GANADEROS, SIEMPRE QUE SEAN DESTINADOS A ACTIVIDADES AGROPECUARIAS, POR CONCEPTO DE PERFORACIÓN DE POZOS, ALUMBRAMIENTO Y FORMACIÓN DE RETENES DE AGUA; SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA PARA USOS AGRÍCOLAS APLICADOS AL BOMBEO DE AGUAS PARA RIEGO; DESMONTES Y CAMIONES EN EL INTERIOR DE LAS FINCAS AGROPECUARIAS; PRE

PARACIÓN DE TERRENOS; RIEGO Y FUMIGACIÓN AGRÍCOLAS; COSECHA Y RECOLECCIÓN; VACUNACIÓN, DESINFECCIÓN E INSEMINACIÓN DE GANADO, ASÍ COMO LOS DE CAPTURA Y EXTRACCIÓN DE ESPECIES MARINAS Y DE AGUA DULCE.

- B) LOS DE MOLIENDA O TRITUACIÓN DE MAÍZ O DE TRIGO.
- C) LOS DE PASTEURIZACIÓN DE LECHE.

III. EL USO O GOCE TEMPORAL DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO A QUE SE REFIERE EL INCISO E) DE LA FRACCIÓN I DE ESTE ARTÍCULO.

IV. LA EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS, EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 29 DE ESTA LEY.

LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LOS QUE SE LES APLI  
QUE LA TASA DEL 0%, PRODUCIRÁN LOS MISMOS EFECTOS LEGALES QUE AQUELLOS POR LOS QUE SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO CONFORME A ESTA LEY.<sup>16</sup>

---

(16) *Ley del Impuesto al Valor Agregado., 1981., Artículo 2.A.*

COMO RESULTADO AL ANÁLISIS PRACTICADO AL ARTICULADO RELATIVO A LAS TASAS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SINTETIZAREMOS AFIRMANDO QUE DICHO GRAVAMEN CONTEMPLA LA OPERATIVIDAD DE TRES TASAS: LA GENERAL DEL 10%. LA DISMINUÍDA O ESPECIAL DEL 6% EN DETERMINADAS ZONAS Y FRANJAS FRONTERIZAS, Y LA DEL 0% CUYA APLICACIÓN, ADEMÁS DE LIBERAR DEL PAGO DEL GRAVAMEN AL SUJETO, LE PERMITE EL ACREDITAMIENTO Y LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO (IVA) QUE LE HUBIEREN TRASLADADO CON MOTIVO DE LA REALIZACIÓN DE SU ACTIVIDAD. (DE ELLO PROFUNDIZAREMOS MÁS EN EL INCISO CORRESPONDIENTE A TRASLACIÓN Y ACREDITAMIENTO DEL IVA).

### c) TRASLACIÓN Y ACREDITAMIENTO.

DOS ASPECTOS IMPORTANTES REFERENTES A LA ESTRUCTURA Y EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SE ENCUENTRAN CONSTITUIDOS POR LA "TRASLACIÓN" DEL TRIBUTO Y EL "ACREDITAMIENTO" DEL MISMO.

#### 1. TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

POR TRASLACIÓN DEBEMOS ENTENDER LA TRANSFERENCIA DEL GRAVAMEN FISCAL EFECTUADA POR EL CONTRIBUYENTE DE DERECHO (O SEA EL ENAJENANTE, PRESTADOR DEL SERVICIO, OTORGADOR DEL USO O GOCE, O EL IMPORTADOR, ES DECIR, CUALQUIERA QUE SE ENCUENTRE EN ALGUNA DE LAS FASES DEL CICLO PRODUCTIVO Y DISTRIBUTIVO - CONCRETAMENTE PARA EFECTOS DEL IVA-) QUE ES IGUAL A QUIEN LA LEY OBLIGA A PAGAR EL TRIBUTO, AL CONTRIBUYENTE DE HECHO, QUE ES AQUEL QUE EFECTIVAMENTE PAGA EL IMPUESTO (ES DECIR, EL VERDADERO CONTRIBUYENTE PAGADOR DEL MISMO).

EL CONTRIBUYENTE DE DERECHO (PARA ESTE CASO - EL CONSIDERADO POR LA LEY DEL IVA COMO SUJETO) EN REALIDAD TRANSFIERE TODO EL IMPUESTO EN SU PRECIO DE VENTA.

PARA PODER TENER LA CERTEZA DE QUE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ES UN IMPUESTO EFECTIVAMENTE TENDIENTE A GRAVAR EL CONSUMO, RESULTA NECESARIO ESTABLECER COMO PREMISA QUE EL MONTO DEL MISMO EN CUALQUIER FASE DEL CICLO PRODUCTIVO O DISTRIBUTIVO, SE TRADUCE DEFINITIVAMENTE SOBRE EL CONSUMIDOR FINAL A TRAVÉS DE UN AUMENTO EN EL PRECIO DE VENTA DEL PRODUCTO.

ESTA ES LA POSICIÓN CLÁSICA DE LA LITERATURA FINANCIERA GENERALMENTE ACEPTADA POR LA OPINIÓN PÚBLICA. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE LAS VENTAS SE INCORPORAN FATALMENTE EN EL PRECIO DE VENTA DEL PRODUCTO TERMINADO, O BIEN SON PAGADOS EN DEFINITIVA POR LOS CONSUMIDORES.

SIN ENTRAR EN PARTICULARES, DESDE EL PUNTO DE VISTA MUY ESPECIAL, NO EXISTE DUDA DE QUE EL TIPO DE IMPOSICIÓN QUE CONSISTE EL FACTURAR EL IMPUESTO SEPARADAMENTE DEL PRECIO DE VENTA (COMO IVA) MAYORES POSIBILIDADES PRESENTA DE TRASLACIÓN HACIA DELANTE QUE OTROS SISTEMAS, POR LO CUAL CONSIDERO QUE SIENDO UN REQUISITO INDISPENSABLE PARA EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO (QUE VEREMOS ADELANTE) EN EL SISTEMA DE VALOR AGREGADO LA ESPECIFICACIÓN SEPARADA DEL IVA DEL PRECIO DEL PRODUCTO, SE ESTÁ GARANTIZANDO UNA EFECTIVA TRASLACIÓN DEL TRIBUTO -

HACIA ADELANTE, LO QUE QUIERE DECIR QUE EL IMPUESTO, EN TÉRMINOS GENERALES, DEBE SER Y ES CUBIERTO POR EL CONSUMIDOR, VERIFICÁNDOSE DE ESTA MANERA EL PRESUPUESTO DEL OBJETO DE LA LEY QUE ES EL DE GRAVAR AL CONSUMO.

POR OTRA PARTE, AL VERIFICARSE CORRECTAMENTE LA TRASLACIÓN DEL TRIBUTO EN UN SISTEMA COMO ÉSTE, SE CONSIGUE LA PERFECTA APLICABILIDAD DEL MISMO EN CUANTO A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD, NEUTRALIDAD, GENERALIDAD Y TRANSPARENCIA FISCAL. ADEMÁS LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA LOGRA UNA TÉCNICA A TRAVÉS DE LA CUAL PUEDE CONTROLAR MÁS EFICIENTEMENTE LA TAN PERJUDICIAL EVASIÓN FISCAL.

EN ESTRICTO APEGO A LAS DISPOSICIONES LEGALES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y AL ANÁLISIS DE EL ARTICULADO RELACIONADO CON LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO, NO PODREMOS MENOS QUE ESTAR DE ACUERDO EN QUE VAN ACOORDE CON LO ANTES EXPUESTO, YA QUE REÚNE LA MAYORÍA DE LAS CARACTERÍSTICAS QUE HE SEÑALADO Y QUE SOSTIENE LA DOCTRINA CLÁSICA FINANCIERA.

COMO EN REITERADAS OCASIONES LO HE MANIFESTADO Y DE HECHO ES DEL CONOCIMIENTO GENERAL, EL IVA VINO A

SUSTITUIR BÁSICAMENTE AL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, ESTE ÚLTIMO TAMBIÉN UN IMPUESTO INDIRECTO PERO - QUE, A DIFERENCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LA - "REPERCUCIÓN" O "TRASLACIÓN" DEL GRAVAMEN ERA POTESTATIVA, ES DECIR, ERA SUSCEPTIBLE DE SER ABSORBIDA POR EL CAUSANTE Y NO TRASLADARLO AL CONSUMIDOR (SITUACIÓN QUE DE HECHO NO OCURRÍA PUES LA VERDAD DE LAS COSAS ES QUE INCLUÍA EL IMPUESTO DENTRO DEL PRECIO DE VENTA), SITUACIÓN QUE ELIMINA LA LEY DEL GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO AL OBLIGAR LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO INDEFECTIBLEMENTE, LOGRANDO ASÍ PRESERVAR LA ESENCIA MISMA DEL SISTEMA DE VALOR AGREGADO MEDIANTE EL ENCADENAMIENTO DE LAS OPERACIONES INTERMEDIAS Y FINALES DEL PROCESO PRODUCTIVO, - ASÍ COMO EL CONOCIMIENTO REAL DEL MONTO DEL IMPUESTO PAGADO EN CADA UNA DE DICHAS OPERACIONES.

EN EFECTO, LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DE SU ARTÍCULO 10 SEÑALABA QUE:

.....

"LOS SUJETOS DEL IMPUESTO PODRÁN TRASLADARLO EXPRESAMENTE AL COMPRADOR O USUARIO DEL SERVICIO, CUANDO LO..."

POR EL CONTRARIO, NUESTRA ACTUAL LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DISPONE QUE:

ARTÍCULO 1º . . . . .

"EL CONTRIBUYENTE TRASLADARÁ DICHO IMPUESTO, EN FORMA EXPRESA Y POR SEPARADO, A LAS PERSONAS QUE ADQUIERAN LOS BIENES, LOS USEN O GOZEN TEMPORALMENTE, O RECIBAN LOS SERVICIOS. SE ENTENDERÁ POR TRASLADO DEL IMPUESTO EL COBRO O CARGO QUE EL CONTRIBUYENTE DEBE HACER A DICHAS PERSONAS DE UN MONTO EQUIVALENTE AL IMPUESTO ESTABLECIDO EN ESTA LEY.

. . . . . "

OTRAS DE LAS CARACTERÍSTICAS DEL TRASLADO DEL IVA DE NUESTRO PAÍS, SON LAS QUE DE LA SIMPLE LECTURA QUE HAGAMOS DE LA PARTE DEL ARTÍCULO TRANSCRITA ANTERIORMENTE SALTAN A LA VISTA, COMO EL HECHO DE QUE EL IMPUESTO DEBE SER EFECTUADO EN FORMA EXPRESA Y POR SEPARADO. CON ELLO SE QUIERE DECIR QUE NO ES FACTIBLE, EN TÉRMINOS GENERALES, QUE EL VENDEDOR, PRESTADOR DEL SERVICIO, ETC., INCLUYA DENTRO DEL PRECIO EL MONTO DEL IMPUESTO A PAGAR, PUES CON ELLO SE ESTARÍA CAYENDO PRECI-

SAMENTE EN UNO DE LOS MÁS CAROS ERRORES EN QUE INCURRIÓ EL ISIM, SITUACIÓN QUE FOMENTABA ADEMÁS EL EFECTO EN CASCADA.

POR OTRA PARTE, LA PROPIA LEY DEL IVA DISPONE QUE EL TRASLADO DEL IMPUESTO A QUE SE REFIERE EL MISMO ARTÍCULO 1º NO SE CONSIDERA VIOLATORIO DE PRECIOS O TARIFAS, INCLUYENDO LOS OFICIALES.

DE RELEVANTE IMPORTANCIA RESULTA SER EL QUE - NOS DETENGAMOS A ANALIZAR EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL MULTICITADO ARTÍCULO 1º, YA QUE EN ÉL SE ENCUENTRA ENCERRADO EL ASPECTO MEDULAR DEL GRAVAMEN DEL TIPO VALOR AGREGADO AL DISPONER 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".

ASÍ LAS COSAS, PODEMOS RESUMIR LO RELATIVO AL ASPECTO TRASLATIVO DEL IVA, MANIFESTANDO QUE ES EL CO--

BRO O CARGO QUE HACE EL CONTRIBUYENTE AL ADQUIRENTE O -  
USUARIO DEL BIEN O AL RECEPTOR DEL SERVICIO, DE UN MON-  
TO EQUIVALENTE AL IMPUESTO QUE SE CAUSA POR EL ACTO O -  
ACTIVIDAD GRAVADOS.

ES OBLIGATORIA LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO EN  
FORMA EXPRESA Y POR SEPARADO DEL VALOR DE LA OPERACIÓN.  
TODOS LOS ADQUIRENTES DE BIENES O SERVICIOS ESTÁN OBLI-  
GADOS A ACEPTAR LA TRASLACIÓN, INCLUSIVE LAS ENTIDADES  
GUBERNAMENTALES, ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS Y DEMÁS -  
PERSONAS EXENTAS DE OTROS IMPUESTOS (ARTÍCULO 3° LIVA).

ESTE FENÓMENO DE LA TRASLACIÓN OBLIGATORIA ES  
FUNDAMENTAL PARA QUE OPERE EL MECANISMO DE APLICACIÓN -  
DEL IMPUESTO, PUES DE LA EXISTENCIA DEL DOCUMENTO EN -  
QUE CONSTE EXPRESAMENTE Y POR SEPARADO EL MONTO DEL GRA  
VAMEN, DEPENDE LA POSIBILIDAD DEL ACREDITAMIENTO PARA -  
EL ADQUIRENTE CUANDO SEA CAUSANTE DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO",<sup>1</sup>

AHORA BIEN, AL INICIO DE ESTE INCISO DIJE QUE  
DOS ASPECTOS REFERENTES A LA ESTRUCTURA Y EFECTOS DEL -  
IMPUESTO SE ENCUENTRAN CONSTITUIDOS POR LAS TRASLACIÓN  
- - - - -

(1) "Apuntes sobre el Paquete de Reformas Fiscales 1979-1980". -  
"Impuesto al Valor Agregado". Ed. S.H.yC.P. México 1979. -  
Pag. 36.

DEL TRIBUTO Y EL ACREDITAMIENTO DEL MISMO, Y POR ELLO ES POR LO QUE NOS CORRESPONDE OBLIGADAMENTE DESARROLLAR EL TEMA DEL "ACREDITAMIENTO".

## 2. ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

SE HA VISTO, HABLANDO DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR AGREGADO, QUE EL MISMO RESULTA DE LA DIFERENCIA ENTRE EL MONTO DEL VALOR DE LOS BIENES Y DE LOS SERVICIOS PRODUCIDOS POR UNA EMPRESA Y AQUEL DE LOS BIENES Y SERVICIOS COMPRADOS A OTRAS.

A SIMPLE VISTA PARECERÍA QUE EL IVA ES UN IMPUESTO TENDIENTE, MÁS A GRAVAR LA RENTA QUE UN IMPUESTO TENDIENTE A GRAVAR EL CONSUMO

SIN EMBARGO, EL IVA ES UN REAL IMPUESTO INDIRECTO, YA QUE SI POR UNA PARTE ES VERDAD QUE TIENDE A TASA LA RENTA NETA, COMO VALOR ADICIONAL, DE LA MISMA MANERA GRAVA TAMBIÉN CIERTOS COSTOS QUE EN LA TASACIÓN DIRECTA SON DEDUCIBLES. ES EXACTAMENTE ESA CARACTERÍSTICA QUE LA DIVERSIFICA DEL TIPO DE IMPOSICIÓN DIRECTA.

Es importante que señalemos que la tasación - del valor agregado puede ser operado por dos vías: con la primera se grava en términos generales la renta neta, siendo esta vía una con muchos obstáculos; con la segunda se gravan las ventas al neto, efectuando determinados acreditamientos, y esta última es la vía más sencilla. - Además en el ámbito de la segunda solución, se puede hacer todavía una especificación: se dice que la tasa puede ser "base a base" o sea restando el monto de las compras al monto de las ventas, o bien "impuesto contra impuesto", es decir, restando el impuesto pagado sobre las compras al impuesto pagado sobre las ventas.

De hecho México adoptó el sistema de "impuesto contra impuesto", y el principio del "acreditamiento" en ese sistema se puede definir de la siguiente manera: "el impuesto que ha gravado los elementos del costo de una operación imponible es acreditable del impuesto debido sobre la operación misma".

Procurando precisar lo relativa al acreditamiento, tomando en consideración la ley vigente de valor agregado en nuestro país, es menester decir que es la -

OPERACIÓN CONSISTENTE EN RESTAR DEL IMPUESTO QUE SE CAUSA, EL IMPUESTO TRASLADADO AL CONTRIBUYENTE O PAGADO POR ÉL EN LA IMPORTACIÓN.

PARA QUE PROCEDA EL ACREDITAMIENTO SE DEBEN REUNIR LOS SIGUIENTES REQUISITOS:

- A) SER SUJETO DEL IMPUESTO.
- B) REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES POR LAS QUE SE DEBA PAGAR EL GRAVAMEN O A LOS GRAVADOS CON LA TASA DEL 0%.
- C) ADQUIRIR BIENES O SERVICIOS QUE SEAN ESECTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LA REALIZACIÓN DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS.
- D) DEMOSTRAR CON LA DOCUMENTACIÓN QUE SATISFAGA REQUISITOS FISCALES, QUE EL IMPUESTO LE FUÉ TRASLADADO EN FORMA EXPRESA Y POR SEPRADO.

ES IMPORTANTE DESTACAR QUE NO SE TIENE DERECHO AL ACREDITAMIENTO POR EL IMPUESTO QUE SE TRASLADA AL CONTRIBUYENTE POR LA ADQUISICIÓN DE BIENES O SERVICIOS -

O POR EL QUE ÉSTE PAGA EN LA IMPORTACIÓN, CUANDO TALES BIENES O SERVICIOS LOS DESTINA O UTILIZA PARA LA REALIZACIÓN DE ACTOS O ACTIVIDADES EXENTOS.

INDEPENDIEMENTE DE LOS REQUISITOS A REUNIR PARA SER CONSIDERADA ACREDITABLE UNA CANTIDAD PAGADA POR CONCEPTO DE IVA, EXISTEN ALGUNAS OTRAS QUE EL PROPIO ARTÍCULO 4° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONTEMPLA COMO POR EJEMPLO LA DEDUCIBILIDAD CON QUE DEBE CONTAR EL GRAVAMEN PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS CASOS DE IMPORTACIÓN, ADQUISICIÓN O USO O GOCE TEMPORAL DE AUTOMÓVILES, AERONAVES, EMBARCACIONES, CASA HABITACIÓN O DE SERVICIOS RELACIONADOS CON ELLOS, ASÍ COMO EL HOSPEDAJE, LA ALIMENTACIÓN, LOS DONATIVOS, OBSEQUIOS Y ATENCIONES DE TODA CLASE.

SE LLEGA A DAR EL CASO DE QUE UN MISMO CONTRIBUYENTE REALIZA ACTIVIDADES GRAVADAS Y ACTIVIDADES EXENTAS, CASO EN EL QUE SÓLO PUEDE ACREDITAR EL IMPUESTO QUE LE FUÉ TRASLADADO O QUE PAGÓ EN LA IMPORTACIÓN RESPECTO DE LOS BIENES O SERVICIOS UTILIZADOS EN LA CONSECUCCIÓN DE LA ACTIVIDAD GRAVADA (SEA LA TASA DEL 10%, 6% Ó 0%), SIEMPRE QUE SEA PERFECTAMENTE IDENTIFICABLE EL DESTINO DE AQUELLOS.

CUANDO ESA IDENTIFICACIÓN NO SEA POSIBLE DE HACERSE, EL ACREDITAMIENTO PROCEDE ÚNICAMENTE EN EL POR CIENTO QUE REPRESENTA EL VALOR DE LOS ACTOS GRAVADOS EN EL VALOR TOTAL DE LAS ACTIVIDADES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE EN EL EJERCICIO FISCAL.

ASÍ TAMBIÉN ES OPORTUNO ACLARAR QUE LAS EXPORTACIONES QUE TUVIEREN PRECISAMENTE ESE CARÁCTER CONFORME A LA LEY DEL IVA, PERMITEN EL ACREDITAMIENTO.

D) EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

PARA EMPEZAR A HABLAR DE UN TEMA TAN PARTICULAR COMO EL PRESENTE, DEBEMOS PARTIR DE LA PREMISA QUE PARA EFECTO DEL ESTUDIO DE LA APLICACIÓN DEL IVA ES NECESARIO ESTABLECER UNA PERFECTA DISTINCIÓN ENTRE LAS "EXCLUSIONES", LAS "EXENCIONES" Y LA APLICACIÓN DE LA "TASA 0".

ES EN REALIDAD SENCILLO COMPRENDER LO QUE DEBEMOS ENTENDER POR EXCLUSIÓN, YA QUE ESE TÉRMINO DE HECHO ESTÁ ÍNTIMAMENTE RELACIONADO CON UN TEMA QUE YA ABORDAMOS QUE ES EL DE EL "OBJETO" DEL IMPUESTO.

EN EFECTO, CUANDO SE INSTITUYE UN TRIBUTO O SE TRANSFORMA, SE FIJAN LOS PRESUPUESTOS DE IMPOSICIÓN Y SE PRECISAN CUALES SON LOS HECHOS GENERADORES DEL TRIBUTO; TODO LO QUE PERMANECE FUERA DE TALES PRINCIPIOS ES CONSIDERADO COMO UN ACTO U OPERACIÓN "EXCLUÍDA" DEL CAMPO DE APLICACIÓN DEL GRAVAMEN, ES DECIR, DICHA ACTIVIDAD NO ES OBJETO DEL IVA (EN ESTE CASO) Y POR LO MISMO NO EXISTE OBLIGACIÓN DE PAGARLO AL FISCO.

AHORA BIEN, SI UNA OPERACIÓN, EN VEZ, ES ESTABLECIDA EN EL CAMPO DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO EN FORMA CONTEXTUAL, PERO VIENE LIBERADA DEL PAGO DEL GRAVAMEN POR MOTIVOS DE INTERÉS GENERAL, SOCIAL, ETC., ENTONCES ESTAREMOS ANTE LA PRESENCIA DE UNA "EXENCIÓN".

LOS EFECTOS PRÁCTICOS OBTIENEN SON LOS MISMOS (NO PAGAR EL IMPUESTO), SIN EMBARGO COMO YA VIMOS EL ORIGEN DE LA LIBERACIÓN DE CONTRIBUIR CON EL TRIBUTO ES DIFERENTE Y POR LO MISMO NO SE LE PUEDE CONFERIR EL CARÁCTER DE "EXENTA" A UNA ACTIVIDAD QUE NO ES "OBJETO" DEL GRAVAMEN SINO QUE EL TÉRMINO ADECUADO ES EL DE "EXCLUÍDO" DEL IMPUESTO.

POR OTRA PARTE ES NECESARIO SER REITERATIVO EN LO RELACIONADO CON LAS "EXENCIONES" Y LA APLICACIÓN DE LA "TASA 0, YA QUE COMO SABEMOS NOS ES LO MISMO.

CUANDO SE DICE QUE UNA ACTIVIDAD ESTÁ EXENTA DEL IVA, EN EFECTO NO PAGA EL CONSUMIDOR FINAL, O AL MENOS EL CONSUMIDOR DE ESE BIEN O SERVICIO EXENTO, EL IVA, PERO TAMPOCO ESTÁ EN POSIBILIDAD DE ACREDITAR LAS CANTIDADES QUE POR CONCEPTO DE IVA LE TRASLADARON A EL ENAJENANTE DEL BIEN EXENTO O PRESTADOR DEL SERVICIO EXENTO, POR LOS BIENES O SERVICIOS NECESARIOS PARA FABRICAR EL BIEN EXENTO O PRESTAR EL SERVICIO EXENTO.

EN OTRAS PALABRAS, QUIEN ENAJENE UN BIEN EXENTO, PRESTE UN SERVICIO EXENTO, OTORQUE EL USO O GOCE TEMPORAL DE UN BIEN EXENTO; NO PODRÁ EXIGIR DEL PRESTATARIO DEL SERVICIO, ARRENDATARIO DEL BIEN, O COMPRADOR, EL IMPORTE POR CONCEPTO DE IVA Y TAMPOCO PODRÁ ACREDITAR EL IVA QUE A ÉL LE HUBIEREN TRASLADADO EN LAS COMPRAS O EN LOS SERVICIOS QUE REQUIRIÓ PARA LA ELABORACIÓN DEL BIEN EXENTO O PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO EXENTO, ETC.

POR ELLO ES QUE, AUN CUANDO LOS EFECTOS ECONÓMICOS EN EL CONSUMIDOR SON LOS MISMOS (NO PAGAR EL IVA) SI COMPRA UN BIEN EXENTO O COMPRA UN BIEN SUJETO A TASA 0, NO ES EN REALIDAD LA MISMA COSA, YA QUE POR EL CONTRARIO, LAS ACTIVIDADES SUJETAS A TASA 0 SÍ LE PERMITEN AL SUJETO DEL GRAVAMEN EL ACREDITAMIENTO Y LA DEVOLUCIÓN EN SU CASO.

LAS EXENCIONES DE IVA ESTÁN COMPRENDIDAS EN LOS ARTÍCULOS 9, 15, 20 Y 25 DE SU LEY, TRATÁNDOSE DE EXENCIONES DE ENAJENACIONES, PRESTACIONES DE SERVICIOS, OTCRGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES Y DE LAS IMPORTACIONES, RESPECTIVAMENTE.

DENTRO DE LAS EXENCIONES MÁS IMPORTANTES QUE  
PODEMOS CITAR ESTÁN LAS SIGUIENTES:

1. LA ENAJENACIÓN Y ARRENDAMIENTO DEL SUELO,
2. LA ENAJENACIÓN Y ARRENDAMIENTO DE CASA HA  
BITACIÓN,
3. LA ENAJENACIÓN Y EL ARRENDAMIENTO DE LI--  
BROS PERIÓDICOS Y REVISTAS,
4. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE INSTITUCIO-  
NES DE SEGURIDAD SOCIAL,
5. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CARÁCTER -  
PROFESIONAL,
6. EL ASEGURAMIENTO CONTRA RIESGOS AGROPECUA  
RIOS,

EN UN PRINCIPIO, ES DECIR, EN LAS PRIMERAS -  
VERSIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LAS -  
EXENCIONES EN LAS DIFERENTES ACTIVIDADES "OBJETO" DEL -  
GRAVAMEN ERAN MUCHO MÁS EN NÚMERO, SIN EMBARGO CON LAS -  
MODIFICACIONES QUE HA VENIDO TENIENDO DICHO ORDENAMIENTO -  
LEGAL, SE HA LOGRADO UNA MUY VALIOSA SIMPLIFICACIÓN DE -  
LIBERACIONES DEL GRAVAMEN DE REFERENCIA Y SOBRE TODO SE

HA LOGRADO BÁSICAMENTE QUE, MEDIANTE LA INCORPORACIÓN -  
DEL ARTÍCULO 2A EN 1981, SE ESTABLEZCA LA DIFERENCIA RA-  
DICAL QUE EXISTE ENTRE LAS ACTIVIDADES EXENTAS Y LAS SU-  
JETAS A LA TASA DEL 0%.

E) OTRAS CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

EN LA ÉPOCA PREVIA A LA INCORPORACIÓN DEL IVA EN MÉXICO SE DIFUNDIERON POR MEDIO DE LOS ELEMENTOS DE COMUNICACIÓN MASIVA LAS VENTAJAS BÁSICAS QUE TRAÍA APAREJADA LA ADOPCIÓN DEL GRAVAMEN DE REFERENCIA, UNA DE LAS CUALES SE DIJO ERA EL DESGRAVAMIENTO DE QUE IBAN A SER OBJETO LAS "EXPORTACIONES".

EN EFECTO, LA IDEA ORIGINAL, QUE SE SIGUE MANTENIENDO, ES LA DE NO AFECTAR AL EXPORTADOR DE BIENES EN SU ECONOMÍA Y PERMITIRLE QUE SUS PRODUCTOS, AL NO SER CARGADOS CON EL GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO, LOGREN MANTENER PRECIOS QUE LOS CONVIERTAN EN MÁS COMPETITIVOS CON LOS PRODUCTOS DEL EXTRANJERO.

LA CARACTERÍSTICA DE LA LIBERACIÓN DEL IVA A LAS EXPORTACIONES MEDIANTE LA APLICACIÓN DE LA TASA 0% ESTIPULADA EN EL ARTÍCULO 2A DE LA LEY DE LA MATERIA, DE HECHO ESTÁ SUPEDITADA A QUE EL BIEN O SERVICIO A EXPORTAR REUNA LOS REQUISITOS QUE EL ARTÍCULO 29 DEL PROPIO ORDENAMIENTO LEGAL SEÑALA.

ES IMPORTANTE SEÑALAR POR OTRA PARTE, ALGUNOS DE LOS ASPECTOS DE OPERATIVIDAD DEL IMPUESTO AL VALOR - AGREGADO, CONTEMPLADOS POR SU PROPIA LEY, COMO ES EL QUE AL ENTRAR EN VIGOR EN 1980 EL GRAVAMEN QUE NOS TRATA, - LOS CONTRIBUYENTES (ANTES CAUSANTES) YA REGISTRADOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y DE LOS IMPUESTOS QUE SE ABROGARON, NO REQUIRTERON DE - UN NUEVO EMPADRONAMIENTO, YA QUE AL PRESENTAR LA PRIMERA DECLARACIÓN MENSUAL PARA EL PAGO DEL IVA, QUEDARON AUTO- MÁTICAMENTE REGISTRADOS COMO CAUSANTES DE ÉSTE.

CONTINUANDO EL ASPECTO OPERATIVO DEL IVA, RE- CORDARÉ QUE POR DISPOSICIÓN DE SU PROPIA LEY, LOS CONTRI- BUYENTES TIENEN LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LOS LIBROS DE - CONTABILIDAD Y REGISTROS AUXILIARES, ENTRE LOS CUALES - PUEDEN ESTAR CUALQUIERA DE LOS SIGUIENTES:

- A) LIBRO DIARIO
- B) LIBRO MAYOR
- C) LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES
- D) REGISTROS AUXILIARES DE COMPRAS
- E) REGISTROS AUXILIARES DE VENTAS

ASIMISMO, EXISTE LA OBLIGACIÓN DE REGISTRAR -  
LAS OPERACIONES REALIZADAS, HACIENDO LA SEPARACIÓN DE -  
LAS MISMAS CUANDO ÉSTAS CORRESPONDAN A ACTIVIDADES O A -  
ACTOS QUE SE ENCUENTREN GRAVADOS O LIBERADOS DEL PAGO -  
DEL GRAVAMEN.

TRATÁNDOSE DE COMISIONISTAS, DEBEN EFECTUAR -  
EN SU CONTABILIDAD, LA SEPARACIÓN DE LAS OPERACIONES QUE  
LLEVEN A CABO POR CUENTA PROPIA Y DE LAS QUE EFECTÚEN -  
POR CUENTA DEL COMITENTE.

EL ELEMENTO BÁSICO PARA JUSTIFICAR EL ACREDI-  
TAMIENTO Y LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO, LO CONSTITUYE LA  
DOCUMENTACIÓN QUE DEBEN RECABAR Y EXPEDIR LOS CONTRIBU--  
YENTES POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE LLEVEN A CABO. -  
PARA EL EFECTO TIENEN LAS SIGUIENTES OBLIGACIONES:

- A) POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, PRESTACIÓN  
DE SERVICIOS INDEPENDIENTES O EL OTORGA--  
MIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES,  
DEBEN EXPEDIR DOCUMENTOS QUE COMPRUEBEN -  
EL VALOR DE LAS CONTRAPRESTACIONES PACTA--  
DAS, DENTRO DE LOS 15 DÍAS NATURALES SI--

GUIENTES, SEÑALANDO EN LOS MISMOS EXPRESAMENTE Y POR SEPARADO, EL MONTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE SE TRASLADA A QUIEN ADQUIERE LOS BIENES, LOS USA O GOZA TEMPORALMENTE O RECIBE LOS SERVICIOS,

ESTOS DOCUMENTOS PUEDEN SER ENTRE OTTROS FACTURAS, NOTAS DE VENTA, RECIBOS, NOTAS DE REMISIÓN, ETC.

- B) PARA TENER DERECHO AL ACREDITAMIENTO, SE HACE NECESARIO QUE LOS CONTRIBUYENTES RECIBAN DE SUS PROVEEDORES O PRESTADORES DE SERVICIOS, LA DOCUMENTACIÓN QUE COMPROBE O JUSTIFIQUE LA ADQUISICIÓN DE LOS BIENES O SERVICIOS Y EN LOS QUE LES TRASLADA EL IMPUESTO.
- C) CUANDO SE LLEVEN A CABO DEVOLUCIONES DE MERCANCÍAS, SE OTORGUEN BONIFICACIONES O DESCUENTOS, DEBEN EXPEDIRSE NOTAS DE CRÉDITO QUE JUSTIFIQUEN LA OPERACIÓN DE QUE SE TRATA, Y EN LAS QUE SE CONSIGNE POR SEPARADO LA PARTE PROPORCIONAL DEL IMPUESTO QUE CORRESPONDA A LA OPERACIÓN QUE SE REALIZA.

- D) TANTO LAS DECLARACIONES MENSUALES COMO LAS DEL EJERCICIO, DEBEN PRESENTARSE ANTE LAS OFICINAS AUTORIZADAS, UTILIZANDO LAS FORMAS QUE PARA EL EFECTO HA APROBADO LA SECRETARÍA DE HACIENDA.
- E) LOS REPRESENTANTES DE PERSONAS NO RESIDENTES EN EL PAÍS, CON CUYA INTERVENCIÓN ESTOS ÚLTIMOS EFECTÚAN ACTIVIDADES POR LAS QUE SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO, ESTÁN OBLIGADOS A FORMULAR A NOMBRE DE SUS REPRESENTADAS LAS DECLARACIONES CORRESPONDIENTES Y A PAGAR EL IMPUESTO QUE PROCEDA, SIENDO RESPONSABLES SOLIDARIOS.

LOS ANTERIORES, ENTRE OTRAS, SON TAMBIÉN CARACTERÍSTICAS Y ASPECTOS DE MECÁNICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CIRCUNSCRITAS BÁSICAMENTE A LOS CONTRIBUYENTES, PERO LA LEY DEL TRÍBUTO QUE TRATAMOS CONTEMPLA ADEMÁS LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES EN RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO U OMISIÓN DE LAS OBLIGACIONES REFERIDAS, DENTRO DE LAS CUALES ESTÁN:

- A) CUANDO SE OMITA LA PRESENTACIÓN DE UNA O MÁS DECLARACIONES, TRANSCURRIDOS 10 DÍAS A PARTIR DEL SIGUIENTE A AQUÉL EN QUE SE HAYA VENCIDO EL PLAZO PARA PRESENTARLA, - LA AUTORIDAD, EN BASE A CUALQUIERA DE LAS ÚLTIMAS SEIS DECLARACIONES MENSUALES O DE LA ANUAL, SEGÚN CORRESPONDA, PUEDE HACER EFECTIVO UN IMPUESTO IGUAL AL PAGADO A LA QUE SE DECIDA.
- B) EL ARTÍCULO 39 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE REFERENCIA SEÑALA LA FACULTAD DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE EL VALOR DE LAS ACTIVIDADES POR LAS QUE SE DEBA PAGAR EL IVA EN LOS CASOS A QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES I A IV - DEL ARTÍCULO 61 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

PROCURANDO RECORDAR LOS ASPECTOS QUE CARACTERIZAN AL IVA DE MÉXICO Y SU MECÁNICA DE APLICACIÓN, NOS RESULTARÍA DIFÍCIL IMAGINARNOS UN CASO PRÁCTICO QUE, EXPLICADO EN TÉRMINOS SENCILLOS, RESULTARÍA DE LA MANERA SIGUIENTE:

DISTRIBUIDOR	MAYORISTA	DETALLISTA
FACTURA A MAYORISTA	AGREGA VALOR IVA	FACTURA DETALLISTA.
PRECIO \$180.00	POR \$30.00, \$3.00	PRECIO \$210.00
I.V.A. \$ 18.00	CÓMPRA A IVA	IVA \$ 21.00
TOTAL \$198.00	\$180.00 \$18.00	TOTAL \$231.00

D E C L A R A C I O N			
VENTAS	\$210.00	I.V.A. QUE CAUSA Y TRASLADA	
COMPRAS	\$180.00		\$21.00
VALOR AGREGADO	\$ 30.00	I.V.A. QUE ACREDITA	\$18.00
		I.V.A. QUE PAGA	\$ 3.00

DE LA ANTERIOR FORMA GRÁFICA ES COMO MEJOR -  
 CONSIDERO QUE SE PUEDE ENTENDER LA BÁSICA MECÁNICA DE -  
 APLICACIÓN DEL IVA, YA QUE DE LA MISMA SE INTERPRETA -  
 FIELMENTE CADA UNO DE LOS PASOS ELEMENTALES DEL PROCESO  
 DE PRODUCCIÓN.

## C A P I T U L O I V

## EVOLUCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A) REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR -  
AGREGADO DE 1979.

COMO HEMOS DE RECORDAR, LA LEY DEL IMPUESTO -  
AL VALOR AGREGADO DE NUESTRO PAÍS SE DIÓ A CONOCER EL -  
MES DE DICIEMBRE DE 1978, PERMITIENDO QUE SU TEXTO FUE-  
RA ESTUDIADO POR LA POBLACIÓN MEXICANA TODO EL AÑO DE -  
1979, PARA DESPUÉS DENTRAR EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE -  
1980.

SIN EMBARGO, EL TEXTO DEL ORDENAMIENTO LEGAL  
DE REFERENCIA NO FUÉ EXACTAMENTE EL MISMO QUE TUVO VI--  
GOR 1980 EN COMPARACIÓN CON EL QUE SE PUBLICÓ EN EL DIA-  
RIO OFICIAL EN 1978, YA QUE EL MISMO SUFRIÓ UNA SERIE -  
DE MODIFICACIONES TENDIENTES A PERFECCIONAR, MÁS QUE DE  
FONDO, LA FORMA EN COMO FUÉ REDACTADO ORIGINALMENTE.

EN EFECTO, EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, SE PU-  
BLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN LA "LEY QUE

REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES" EN LA CUAL SE CONTEMPLAN LOS ASPECTOS DE MODIFICACIÓN AL TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE CONOCIÓ EL PUEBLO DE MÉXICO A LO LARGO DE TODO EL AÑO DE 1979 Y QUE TCDAVÍA NO ENTRABA EN VIGOR..

ASÍ PUES, DESDE QUE FUÉ APROBADA LA LEY DEL IMPUESTO DE REFERENCIA, EL EJECUTIVO SE ENCARGÓ DE EXAMINAR DIVERSOS ASPECTOS DE DICHA LEY, CONSULTANDO A TODOS LOS SECTORES SOCIALES, RECOGIENDO AL EFECTO SUS SUGERENCIAS Y LLEGANDO A LA CONCLUSIÓN DE QUE ERA NECESARIO ANTES DE QUE LA MISMA INICIARE SU VIGENCIA, PRECISAR ALGUNOS PRESCPTOS PARA SU MEJOR INTERPRETACIÓN, CLARIFICAR EL CONTENIDO Y ALCANCE DE DIVERSAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR SEGURIDAD JURÍDICA Y FACILITAR SU CUMPLIMIENTO.

POR OTRA PARTE, DICHAS MODIFICACIONES FUERON TENDIENTES A PREVENIR QUE LAS VENTAS Y LAS REPOSICIONES DE INVENTARIOS AL ENTRAR EN VIGOR ESTA LEY, PUDIERAN CAUSAR PERJUICIO ECONÓMICO A LOS EMPRESARIOS Y A LOS COMERCIANTES.

COMO UN FIEL REFLEJO DE LAS MANIFESTACIONES ANTERIORES NOS AVOCAREMOS, COMO NOS CORRESPONDE HACERLO,

A CITAR DE MANERA ÁGIL, PERO NO POR ELLO MUY SUPERFICIALMENTE, LAS MODIFICACIONES MÁS RELEVANTES QUE SUFRIÓ EL TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONOCIDO EN 1979 Y QUE FUERON LAS QUE TUVIERON VIGENCIA CON JUNTA CON LA LEY MISMA A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980.

EN PRINCIPIO NOS ENCONTRAMOS CON LA REFORMA QUE LE OPERÓ AL ARTÍCULO 2° DE LA LEY DEL GRAVAMEN QUE NOS TRATA. EN EFECTO, EL TEXTO DEL PRECITADO ARTÍCULO, EN 1979 SE COMPONÍA DE UN SÓLO PÁRRAFO QUE DECÍA QUE TRATÁNDOSE DE LAS ACTIVIDADES OBJETO DEL IMPUESTO, DIFERENTES A LA IMPORTACIÓN, REALIZADAS POR RESIDENTES EN LA FRANJA FRONTERIZA DE 20 KMS. PARALELA A LA LÍNEA DIVISORIA INTERNACIONAL DEL NORTE DEL PAÍS O EN LAS ZONAS LIBRES DE BAJA CALIFORNIA SUR, Y SIEMPRE QUE DICHAS ACTIVIDADES SE LLEVEN A CABO EN LAS CITADAS FRANJA O ZONAS, EL IMPUESTO SE CALCULARÍA APLICANDO A LOS VALORES QUE SEÑALABA LA LEY, LA TASA DEL 6%.

PUES BIEN, AL PREFERIDO ARTÍCULO 2°, SE LE REESTRUCTURÓ DE TAL MANERA PARA 1980, QUE SE EXTENDIÓ EL BENEFICIO DE LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 6% A LA FRANJA FRONTERIZA DEL ESTADO DE QUINTANA ROO COLINDANTE

CON BELICE, ASÍ COMO A LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES EN LAS ZONAS LIBRES Y FRANJAS FRONTERIZAS, ESTABLECIÉNDOSE LAS DIVERSAS EXCEPCIONES AL TRATAMIENTO PREFERENCIAL, PARA FACILITAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN DICHAS FRANJAS O ZONAS, Y SE APROVECHÓ DICHA MODIFICACIÓN PARA PRECISAR QUE LA ENTREGA DE BIENES A QUE DICHO PRECEPTO SE REFIERE, ES LA MATERIAL.

ASIMISMO, EN PÁRRAFO SUBSECUENTE, SE PREVIÓ YA EL CASO DE IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES QUE SEAN UTILIZADOS EN DICHAS FRANJAS O ZONAS, PARA LA CUAL SE ESTABLECIÓ QUE SE APLICARÁ LA TASA DEL 6%, PERO SE DISPONE TAMBIÉN QUE EN LOS CASOS EN QUE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES SE PRESTE SÓLO EN PARTE DE DICHOS LUGARES, O CUANDO SE TRATE DE LOS SERVICIOS TELEFÓNICOS O DE ENERGÍA ELÉCTRICA, SE APLICARÁ LA TASA DEL 10%.

EL ARTÍCULO 4° DEL ORDENAMIENTO LEGAL DE 1979, TAMBIÉN FUÉ OBJETO DE MODIFICACIONES, PRIMORDIALMENTE REFORMADO EN SU PRIMER PÁRRAFO Y ADICIONADO CON UN PÁRRAFO FINAL.

ESENCIALMENTE LAS MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 4° EN CUESTIÓN FUERON TENDIENTES A MEJORAR LA REDACCIÓN DE ESE NUMERAL PARA DEJAR EN CLARO EL CONCEPTO DEL ACREDITAMIENTO, EL QUE CONSISTE EN RESTAR EL IMPUESTO ACREDITABLE Y NO UNA CANTIDAD EQUIVALENTE AL IMPUESTO TRASLADADO, DE LA SUMA QUE RESULTE DE APLICAR A LOS VALORES SEÑALADOS EN LA LEY LAS TASAS DEL ARTÍCULO 1° Y 2° DEL MISMO ORDENAMIENTO LEGAL. ADICIONALMENTE, Y PARA SER CONCORDANTE CON LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 2° YA CITADA, EN EL ARTÍCULO 4° SE ESTABLECIÓ COMO REQUISITO PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN LA IMPORTACION DE BIENES TANGIBLES, QUE EL CONTRIBUYENTE COMPROBE QUE LOS BIENES INTERNADOS O UTILIZADOS EN LAS MISMAS.

EN LA LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979 EN EL DIARIO OFICIAL, SE REFORMÓ EL ARTÍCULO 6° EN EL SENTIDO DE QUE POR LO QUE SE REFIERE A LOS SALDOS PENDIENTES DE ACREDITAR QUE RESULTEN DE LA DELCARACIÓN DEL EJERCICIO, SE CONDICIONA SU DEVOLUCIÓN A QUE EL SALDO PENDIENTE DE ACREDITAR EN LA DECLARACIÓN MENSUAL CORRESPONDIENTE AL ÚLTIMO MES DEL EJERCICIO, NO HUBIERA SIDO ACREDITADO, TOTAL O PARCIALMENTE, EN LA DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE AL MES SIGUIENTE

CONGRUENTEMENTE CON LAS DEMÁS DISPOSICIONES REFORMADAS, EL ARTÍCULO 7° DE LA LEY TAMBIÉN SUFRIÓ MO-

DIFICACIONES EN SU TEXTO PARA TENER VIGENCIA DICHA RE--  
FORMA A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, ESTABLECIENDO -  
QUE EL MONTO DE LAS DEVOLUCIONES, DESCUENTOS O BONIFICA  
CIONES SE DEDUCIRÁ, EN LAS DECLARACIONES MENSUALES, DEL  
VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE SE DEBA PA  
GAR EL IMPUESTO Y NO EL MONTO DEL IMPUESTO QUE CORRES--  
PONDA.

EN MATERIA DE EXENCIONES, CONCRETAMENTE EN LAS  
ENAJENACIONES, EL ARTÍCULO 9° DE LA LEY DEL IVA EXPERI-  
MENTÓ UN CAMBIO AL SERLE ADICIONADA UNA FRACCIÓN QUE TU-  
VO VIGENCIA A PARTIR DE ENERO DE 1980, SIENDO ÉSTA LA -  
FRACCIÓN XVIII Y QUE TRATA LA LIBERACIÓN DEL PAGO DEL -  
IMPUESTO EN LA ENAJENACIÓN QUE SIN EL PROPÓSITO DE LU--  
CRO REALICEN EN BENEFICIO EXCLUSIVO DE SUS AGREMIADOS,  
MIEMBROS O TRABAJADORES, LAS TIENDAS QUE ESTABLEZCAN -  
LOS SINDICATOS OBREROS, LAS ORGANIZACIONES EJIDALES Y -  
COMUNALES, ASÍ COMO LAS DEPENDENCIAS Y ORGANISMOS QUE -  
SEÑALE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

EN UN PRINCIPIO EL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DE -  
LA MATERIA QUE ES EL NUMERAL EN EL QUE ENCUENTRA A DIS  
POSICIÓN RELACIONADA CON LA BASE DEL GRAVAMEN EN EL CA-  
SO DE ENAJENACIONES, SE DISPONÍA QUE EL IMPUESTO SOBRE

ENAJENACIÓN DE AUTOMÓVILES NUEVOS NO SE INCLUIRÍA EN EL VALOR A QUE SE REFERÍA ESE PÁRRAFO, ES DECIR QUE NO FORMARÍA PARTE DE LA BASE. SIN EMBARGO, PARA 1980 EN EL VALOR DE LAS ENAJENACIONES SE INCLUYÓ EL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS PARA ESTAR EN CONCORDANCIA CON LAS PROPUESTAS FORMULADAS Y ACEPTADAS PARA DICHO IMPUESTO.

IGUALMENTE PARA EL PROPIO ARTÍCULO 12 DE REFERENCIA, SE INTEGRÓ UNA SALVEDAD EN EL SEGUNDO PÁRRAFO PARA DISPONER QUE LAS CANTIDADES QUE SE ADICIONEN AL PRECIO, CUYO IMPORTE Y EXIGIBILIDAD DEPENDAN DE CIRCUNSTANCIAS POSTERIORES A LA ENAJENACIÓN, DARÁN LUGAR AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MES EN QUE SEAN EXIGIBLES, EXCEPTO LOS INTERESES.

EL ARTÍCULO 13 DEL TEXTO DE 1979 NO ESCAPÓ A ALGÚN TIPO DE REFORMA, Y ÉSTA CONSISTIÓ EN ELIMINAR EL LÍMITES DEL 10% PARA EL ACREDITAMIENTO DE LA PRIMERA ENAJENACIÓN DE LOS BIENES A QUE SE REFERÍA LA FRACCIÓN XII DEL ARTÍCULO 9°

POR SU PARTE EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE 1979, SE REFORMÓ PARA SU VI

GENCIA A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, EN LO TOCANTE A LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO, EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, EN EL MOMENTO EN QUE SEAN EXIGIBLES LAS CONTRAPRESTACIONES A FAVOR DE QUIEN LOS PRESTE Y SOBRE EL MONTO DE CADA UNA DE ELLAS, DISPONIENDO ADEMÁS QUE ENTRE DICHAS CONTRAPRESTACIONES QUEDAN INCLUIDOS LOS ANTICIPOS QUE RECIBA EL PRESTADOR DE SERVICIOS, Y QUE TRATÁNDOSE DE SEGUROS, LAS PRIMAS CORRESPONDIENTES DARÁN LUGAR AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MES EN QUE SE PAGUEN.

EL TEXTO DEL ARTÍCULO 18 DE LA LEY EN 1979 ERA POR DEMÁS ESCUETO, SITUACIÓN QUE RADICALMENTE CAMBIÓ POR LA REFORMA SUFRIDA PARA SU VIGENCIA EN 1980, PUES EL NUMERAL DE REFERENCIA EN EL PRIMER AÑO CITADO ÚNICAMENTE DISPONÍA LO RELATIVO A LA FORMA DE CALCULAR EL IMPUESTO TRATÁNDOSE DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS, CONSIDERANDO A ÉSTA COMO EL VALOR TOTAL DE LA CONTRAPRESTACIÓN PACTADA INCLUIDAS LAS CANTIDADES QUE SE ADICIONEN POR OTROS IMPUESTOS, DERECHOS, VIÁTICOS, GASTOS DE TODA CLASE, REEMBOLSOS, INTERESES NORMALES O MORATORIOS, PENAS CONVENCIONALES Y CUALQUIER OTRO CONCEPTO; Y PARA 1980, POR VIRTUD DE LA CITADA REFORMA SUFRIDA, EL ARTÍCULO 18

CONTEMPLÓ ADEMÁS EL CASO DE MUTUO Y OTRAS OPERACIONES - DE FINANCIAMIENTO, CONSIDERANDO COMO VALOR LOS INTERESES Y TODA OTRA CONTRAPRESTACIÓN DISTINTA DEL PRINCIPAL QUE RECIBA EL ACREEDOR. ADEMÁS, ESTABLECIÓSE LA LIBERACIÓN DEL PAGO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LOS INTERESES Y TODA OTRA CONTRAPRESTACIÓN DISTINTA DEL PRINCIPAL QUE RECIBAN O PAGUEN LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO Y LAS UNIONES DE CRÉDITO, EN OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO, Y LOS QUE PAGUEN LOS ASEGURADOS EN OPERACIONES DE SEGURO DE VIDA. DE IGUAL MANERA SE INCLUYÓ ESA OCASIÓN EN ESTE NUMERAL LA DISPOSICIÓN RELATIVA A LA LIBERACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO POR LOS INTERESES QUE DERIVEN DE PRÉSTAMOS QUE LOS TRABAJADORES CUBRAN A SUS PATRONES.

DEL ANÁLISIS QUE CONTINUAMOS HACIENDO DE LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO INTENTANDO IDENTIFICAR LOS CAMBIOS SUFRIDOS A PARTIR DEL TEXTO DE 1979 EN RELACIÓN CON EL DE 1980, NOS ENCONTRAMOS QUE DEL ARTÍCULO 18 ANTES VISTO, NO CONTEMPLAREMOS MODIFICACIÓN ALGUNA HASTA EL ARTÍCULO 28 DEL ORDENAMIENTO LEGAL EN CUESTIÓN.

EN EFECTO, EL NUMERAL 28 DE LA LEY DEL IVA DE 1979, DISPONÍA QUE TRATÁNDOSE DE LA IMPORTACIÓN DE BIE-

NES TANGIBLES, EL PAGO SE HARÍA EN LAS OFICINAS AUTORIZADAS, SIN QUE CONTRA DICHO PAGO SE ACEPTASE ACREDITAMIENTO O COMPENSACIÓN, SEÑALANDO ADEMÁS QUE EL IVA PAGADO POR ESE CONCEPTO DARÍA LUGAR AL ACREDITAMIENTO CONFORME AL ARTÍCULO 4° DE ESA LEY; PERO POR VIRTUD DE LA REFORMA ACAECIDA A ESTE ARTÍCULO PARA 1980, SE DISPUSO QUE EL PAGO DEL IVA SE HARÍA CONJUNTAMENTE CON EL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN, INCLUSIVE CUANDO EL PAGO DE ÉSTE SE DIFIERA POR ENCONTRARSE LOS BIENES EN DEPÓSITO FISCAL EN LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, SIN QUE CONTRA DICHO PAGO SE ACEPTE ACREDITAMIENTO O COMPENSACIÓN. ADEMÁS SE CONTINUÓ CON LA IDEA DE ESTABLECER QUE EL IVA PAGADO AL IMPORTAR BIENES DARÁ LUGAR AL ACREDITAMIENTO CONFORME AL ARTÍCULO 4° DE LA LEY Y QUE NO PODRÁ RETIRARSE MERCANCÍA DE LA ADUANA O RECINTO FISCAL O FISCALIZADO SIN QUE PREVIAMENTE QUEDE HECHO EL PAGO QUE CORRESPONDA.

POR LO QUE HACE EL ARTÍCULO 29 DE LA LEY DE LA MATERIA, SIENDO ÉSTE EL QUE ABORDA EL TEMA DE LAS EXPORTACIONES, ES MENESTER SEÑALAR QUE SE REFORMÓ PARA 1980 EN SU FRACCIÓN IV Y SE ADICIONARON LAS FRACCIONES V Y VI, MODIFICACIONES QUE VERSARON SOBRE LA IDENTIFICACIÓN PLENA DE LOS SERVICIOS QUE PARA EFECTOS DE LA LEY

SERÍAN CONSIDERADOS COMO EXPORTADOS, DENTRO DE LOS CUALES SE INCLUYERON LA ASISTENCIA TÉCNICA Y LAS OPERACIONES DE MAQUILA QUE SE AJUSTAREN A LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 321 DEL CÓDIGO ADUANERO. Y POR LO QUE HACE A LAS FRACCIONES QUE SE ADICIONARON, ÉSTAS FUERON CON EL FIN DE CONSIDERAR - COMO EXPORTACIÓN DE SERVICIOS A LA TRANSPORTACIÓN INTERNACIONAL DE BIENES PRESTADA POR RESIDENTES EN EL PAÍS - ASÍ COMO A LA TRANSPORTACIÓN AÉREA DE PERSONAS, PRESTADA POR RESIDENTES EN EL PAÍS, POR LA PARTE DEL SERVICIO QUE EN LOS TÉRMINOS DEL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 16 NO SE CONSIDERA PRESTADA EN TERRITORIO NACIONAL.

EL SEGUNDO Y TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 30 - DE LA LEY DEL GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO, FUERON TAMBIÉN MOTIVO DE ADECUACIÓN EN RELACIÓN A OTROS ARTÍCULOS CON LOS QUE EXISTÍA VINCULACIÓN, Y LA ESENCIA MISMA DE LA REFORMA A ESTOS PÁRRAFOS FUÉ PARA DISPONER QUE LA DEVOLUCIÓN SE HARÍA POR EL 10% DEL VALOR DE LOS BIENES O SERVICIOS EXPORTADOS HASTA AGOTAR EL SADO PENDIENTE DE ACREDITAR QUE EXISTIERE EN EL MES DE QUE SE TRATE, Y DE SECHA ESTE TRATAMIENTO QUE EXISTÍA TAMBIÉN EN ESE PORCENTAJE PARA EL ACREDITAMIENTO.

UNA REFORMA TENDIENTE A AMPLIAR Y PRECISAR -  
LOS CONCEPTOS VERTIDOS EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY, FUÉ LA QUE SE REALIZÓ AL DISPONER QUE PARA 1980, -CUANDO SE EXPORTASEN BIENES INTANGIBLES O - SE OTORQUE SU USO O GOCE TEMPORAL EN EL EXTRANJERO O SE EXPORTEN SERVICIOS, SE ATENDERÁ AL IMPORTE DE LA CONTRA PRESTACIÓN PACTADA O, EN SU DEFECTO, AL VALOR QUE LOS - SERVICIOS O LOS BIENES MENCIONADOS O SU APROVECHAMIENTO, TENGAN EN EL MERCADO NACIONAL.

EN RELACIÓN A LAS OBLIGACIONES QUE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SEÑALA PARA LOS CONTRIBUYENTES EN SU ARTÍCULO 32, TAMBIÉN EXISTIÓ UNA PEQUEÑA REFORMA A LA FRACCIÓN IV, AL DISPONER QUE SE DEBEN PRESENTAR EN LAS OFICINAS AUTORIZADAS LAS DECLARACIONES SEÑALADAS EN LA LEY, AÚN CUANDO POR ALGUNO DE LOS MESES O POR EL EJERCICIO NO SE HAYAN REALIZADO ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO O HABIÉNDOLAS REALIZADO NO RESULTE CANTIDAD A PAGAR, EN TANTO NO PRESENTEN - LOS AVISOS CORRESPONDIENTES DEL REGISTRO FEDERAL DE CAUSANTES. ADEMÁS SE INCORPORA A ESA FRACCIÓN LA DISPOSICIÓN DE QUE LO ANTERIOR NO ES APLICABLE A LOS CASOS SEÑALADOS EN LOS ARTÍCULOS 28 Y 33 DE LA LEY.

DENTRO DE EL ARTÍCULO RELATIVO A LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES EN FORMA ACCIDENTAL, ES DECIR EL AR

TÍTULO 33 DE LA LEY DEL IVA, SE ADICIONÓ PARA 1980 UN - SEGUNDO PÁRRAFO POR VIRTUD DEL CUAL SE DISPONE QUE TRATÁNDOSE DE LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES POR LA QUE SE DEBA PAGAR EL IVA EN LOS TÉRMINOS DE LA LEY, CONSIGNADA EN ESCRITURA PÚBLICA, LOS NOTARIOS, CORREDORES, JUECES Y DEMÁS FEDATARIOS QUE POR DISPOSICIÓN LEGAL TENGAN FUNCIONES NOTARIALES, CALCULARÁN EL IMPUESTO BAJO SU RESPONSABILIDAD Y LO ENTERARÁN DENTRO DEL MES SIGUIENTE A LA FECHA EN QUE SE FIRMA LA ESCRITURA EN LA OFICINA AUTORIZADA QUE CORRESPONDA A SU DOMICILIO.

LAS ÚLTIMAS MODIFICACIONES DE QUE FUÉ OBJETO LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979 PARA LA VIGENCIA DE LA PROPIA LEY EN 1980, FUERON EN LO RELATIVO A LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES Y SE RESUMEN EN LAS REFORMAS EL ARTÍCULO 41, FRACCIONES I Y II Y LA ADICIÓN QUE AL ARTÍCULO 42 SE LE HIZO CON LOS PÁRRAFOS TERCERO Y CUARTO.

LAS REFORMAS AL ARTÍCULO 41 CITADO VERSAN EN UNA AMPLIACIÓN DE LAS ACTIVIDADES QUE, DE REALIZARSE, SON MOTIVO SUFICIENTE PARA QUE LOS ESTADOS QUE SOLICITEN ADHERIRSE AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL NO MANTENGAN IMPUESTOS LOCALES O MUNICIPALES SOBRE ELLAS.

Y POR ÚLTIMO, LOS ASPECTOS DE REFORMA DEL TAMBIÉN YÁ CITADO ARTÍCULO 42, FUERON EN EL SENTIDO DE DISPONER QUE TRATÁNDOSE DE ENERGÍA ELÉCTRICA LAS ENTIDADES FEDERATIVAS NO PODRÁN DECRETAR IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES O GRAVÁMENES LOCALES O MUNICIPALES, CUALQUIERA QUE SEA SU ORIGEN Y DENOMINACIÓN, SOBRE ACTIVIDADES QUE EN CINCO FRACCIONES SEÑALA.

DE ESTA MANERA ES COMO IDENTIFICAMOS LOS CAMBIOS DE QUE FUÉ OBJETO EL TEXTO ORIGINAL DE DICIEMBRE - DE 1978 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PARA INICIAR SU VIDA ACTIVA COMO GRAVAMEN INDIRECTO DE NUESTRO PAÍS DESDE EL 1° DE ENERO DE 1980, FECHA EN LA QUE DESAPARECIÓ RADICALMENTE DEL PANORAMA FISCAL DE MÉXICO EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y COMENZÓ A OPERAR EL TRIBUTO QUE LA COLECTIVIDAD DE NUESTRA NACIÓN HABRÍA DESDE ENTONCES DE IDENTIFICAR CON LAS SIGLAS..... I.V.A.

B) ETÁPA DE TRANSICIÓN ENTRE EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

CON MOTIVO DE LA ADOPCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN MÉXICO SE PREVIÓ UN DESCONTROL EN LA POBLACIÓN, PRINCIPALMENTE LA DEL SECTOR COMERCIAL E INDUSTRIAL, YA QUE NADA SENCILLO RESULTA EL CAMBIAR RADICALMENTE DE UN SISTEMA IMPOSITIVO DEL TIPO INDIRECTO A OTRO CON MECÁNICA Y APLICACIÓN DIFERENTE AL QUE LOS CONTRIBUYENTES ESTABAN ACOSTUMBRADOS A MANEJAR.

POR ELLO ES QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EFECTUÓ UNA SERIE DE ACTIVIDADES TENDIENTES A LA COMPENETRACIÓN DEL CONTRIBUYENTE CON EL I.V.A. DURANTE TODO EL AÑO DE 1979, PROCURANDO QUE PARA CUANDO SE INICIARA EL AÑO DE 1980, LA MAYORÍA DE LA POBLACIÓN QUE FUERA A TENER VÍNCULOS CON ESE SISTEMA IMPOSITIVO LO CONOCIERA AL MENOS EN SUS ASPECTOS BÁSICOS.

PARA LOGRAR LO ANTERIOR, SE EMPRENDIERON CAMPAÑAS DE DIFUSIÓN, CAPACITACIÓN Y ORIENTACIÓN, PROCURANDO CONSEGUIR CON ELLO LA CONCIENCIA CIUDADANA Y EL APOYO DEL CONSUMIDOR.

OBVIAMENTE QUE LO ANTERIOR ERA A TODAS LUCES UNA SERIE DE METAS QUE, DE HABERSE LOGRADO AMPLIAMENTE, HUBIERAN REPRESENTADO EL ESTADO IDEAL DE ADOPCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO IMPLANTADO.

SIN EMBARGO, AÚN CUANDO SE HUBIERA ALCANZADO LA PERFECCIÓN DE LOS MEDIOS DE CONCIENTIZACIÓN PARA ASIMILAR EL NUEVO TRIBUTO, JURÍDICAMENTE EXISTÍAN "BACHES" QUE ERA IMPRESCINDIBLE TOMAR EN CONSIDERACIÓN, PREVEER Y SUBSANAR.

LAS PRINCIPALES Y MÁS FRECUENTES INTERROGANTES QUE PREOCUPARON A LOS HABITANTES DE NUESTRO PAÍS DESDE EL MOMENTO EN EL QUE CONOCIERON LAS CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL NUEVO GRAVAMEN, ERAN LAS QUE CONCERNÍAN A EL ASPECTO DE "CÓMO" TENDRÍAN QUE CUMPLIR CON SUS OBLIGACIONES FISCALES RESPECTO DEL IVA Y "QUÉ" ES LO QUE SUCEDERÍA, DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL, CON LAS OPERACIONES QUE HUBIEREN REALIZADO CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DEL TRIBUTO SOBRE VALOR AGREGADO PERO QUE DE UNA U OTRA MANERA IBAN A TENER REPERCUSIÓN EN EL MOMENTO EN QUE EL NUEVO IMPUESTO YA ESTUVIERA OPERANDO.

EN ESTE ÚLTIMO SENTIDO SE INTENTÓ DAR CONTESTACIÓN A LAS INTERROGANTES PLANTEADAS, MEDIANTE LAS MEDIDAS ADOPTADAS Y PLASMADAS EN EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE - POR SU ENORME IMPORTANCIA TRANSCRIBO A CONTINUACIÓN,

"LOS IMPUESTOS QUE SE HUBIEREN CAUSADO CONFORME A LAS LEYES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO ANTERIOR, ANTES DE QUE ENTRE EN VIGOR LA PRESENTE LEY, DEBERÁN SER PAGADOS EN EL MONTO, FORMA Y PLAZOS ESTABLECIDOS EN DICHAS DISPOSICIONES".

EN APARIENCIA EL PROBLEMA QUE REPRESENTABA LA ETAPA DE TRANSICIÓN ENTRE UN GRAVAMEN Y OTRO SE LOGRABA SOLUCIONAR CON LA DISPOSICIÓN ANTES TRANSCRITA, PERO LA REALIDAD ERA OTRA, YA QUE COMO SE PODRÁ APRECIAR, EL PRECEPTO INVOCADO REMITE A LA INTERPRETACIÓN DEL LECTOR EL CONOCIMIENTO CERTERO DE SI SE DEBE O NO PAGAR EL GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO CONSIDERANDO LA IDEA QUE EL LECTOR LE DÉ EN FORMA NEGATIVA AL PROPIO ARTÍCULO, ES DECIR, SI EL LECTOR CONSIDÉRASE QUE NO TENDRÍA QUE PAGAR EL IVA POR HABER SUPUESTAMENTE CAUSADO YA OTRO IMPUESTO DE LOS QUE DESAPRECIERON EL 1° DE ENERO DE 1980,

EN EFECTO, EXISTÍA LA DUDA CONSTANTE EN BUENA PARTE DE LA POBLACIÓN RESPECTO A QUÉ ACTITUD ADOPTAR A LA ENTRADA EN VIGOR DEL IVA, PUES HABÍAN QUIENES YA EN EL AÑO DE 1979 HABÍAN CONTRATADO LA COMPRAVENTA DE DETERMINADO ARTÍCULO PARA SU EMPRESA, O HABÍAN CONTRATADO UN SERVICIO DETERMINADO, O HABÍAN CONTRATADO EL ARRENDAMIENTO DE UN LOCAL PARA SER DESTINADO A FINES COMERCIALES, PERO QUE LOS MISMOS LA ENTREGA DEL ARTÍCULO, EL SERVICIO E INCLUSO EL LOCAL EN ARRENDAMIENTO, IBAN A TENER VERIFICATIVO HASTA EL AÑO DE 1980, MOMENTO EN QUE YA OPERARÍA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

PROCURANDO AUXILIAR AL CITADO ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN RELACIÓN AL PROBLEMA DE LA TRANSITORIEDAD O TRANSICIÓN DE UN IMPUESTO A OTRO, EL ARTÍCULO TRIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979 EN EL DIARIO OFICIAL, DISPUSO LO SIGUIENTE:

"NO SE PAGARÁ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CUANDO LOS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE HAYAN CAUSADO EL IM--

PUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES O CUANDO LA CONTRAPRESTACIÓN FUÉ EXIGIBLE ANTES DEL 1° DE ENERO DE 1980; SI ES EXIGIBLE CON POSTERIORIDAD, EN RAZÓN DE QUE LOS ACTOS O ACTIVIDADES FUEREN DE CARÁCTER CONTÍNUO, SÓLO SE PAGARÁ EL IMPUESTO POR LA PARTE DE LA CONTRAPRESTACIÓN CORRESPONDIENTE A LOS ACTOS O ACTIVIDADES A LOS EFECTOS DE LOS MISMOS, QUE SE REALICEN A PARTIR DE DICHA FECHA.

EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES TANGIBLES NO SE PAGARÁ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LOS INTRODUCIDOS AL PAÍS CON ANTERIORIDAD AL 1° DE ENERO DE 1980 EN LOS TÉRMINOS DEL CÓDIGO ADUANERO. SE PAGARÁ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA IMPORTACIÓN TEMPORAL QUE SE CONVIERTA EN DEFINITIVA CON POSTERIORIDAD A DICHA FECHA".

NO OBSTANTE LA EXISTENCIA DE LOS DOS PRECEPTOS TRANSCRITOS AQUÍ, LAS DUDAS SOBRE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IVA POR OPERACIONES QUE SE INICIARON CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DEL IVA, PERO QUE CULMINABAN O CONTINUABAN OPERANDO EN 1980, SE DIERON EN GRANDES CANTIDADES, POR LO QUE SE HIZO NECESARIO PRECISAR - AÚN MÁS LOS ASPECTOS CONTENIDOS TANTO EN EL ARTÍCULO - TRANSITORIO TERCERO DE LA LEY DEL IVA, COMO EN EL TRIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY RECIÉN INVOCADA,

PRECISAMENTE CON EL PROPÓSITO ANTES MENCIONADO FUÉ QUE LA DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO SE AVOCÓ A LA TAREA - DE DESENTRAÑAR EL SIGNIFICADO DE LOS ARTÍCULOS MULTIREFERIDOS Y APLICARLOS A CASOS CONCRETOS PARA ASÍ LOGRAR HACER MÁS ENTENDIBLES LAS ACTITUDES QUE LOS CONTRIBUYENTES DEBÍAN ASUMIR EN CASO DE CONTRARSE EN ALGÚN PROBLEMA RELATIVO A LA ETAPA DE TRANSICIÓN ENTRE EL ISIM Y EL IVA.

PARA EFECTO DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS INDEPENDIENTES CONTRATADOS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, LA SECRETARÍA ADOPTÓ, EN APEGO EXTRICTO A LAS DISPOSICIONES LEGALES EXISTENTES, EL CRITERIO SIGUIENTE:

- A) LOS SERVICIOS PRESTADOS ANTES DEL 1° DE ENERO DE 1980, ESTUVIERON SUJETOS AL RÉGIMEN DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 3° DE LA LEY PREFERIDA Y TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, INDEPENDIENTEMENTE QUE EL PAGO LA CONTRAPRESTACIÓN SE EFECTÚE CON POSTERIORIDAD AL 31 DE DICIEMBRE DE 1979.
- B) SI PARTE DE LOS SERVICIOS QUE PRESTARON ANTES DEL 1° DE ENERO DE 1980 Y LA OTRA A PARTIR DE ESA FECHA, LOS PRIMEROS ESTUVIERON AFECTOS AL RÉGIMEN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, DE ACUERDO A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO TRIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO PRIMER PÁRRAFO DE LA LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979 Y ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS SERVI-

CIOS PRESTADOS EN BASE AL MISMO CONTRATO, A PARTIR DE LA FECHA CITADA CAUSAN EN SU CASO EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO TRANSITORIO REFERIDO EN PRIMER TÉRMINO.

SI LA CONTRAPRESTACIÓN CORRESPONDIENTE A LOS SERVICIOS QUE SE PRESTEN A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, CON BASE AL CONTRATO CITADO, TUVO LUGAR CON ANTERIORIDAD A ESTA FECHA, NO DA ORIGEN AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DEBIENDO DE HABER CAUSADO, EN SU CASO, EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, EN LOS TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 1° Y 3° Y DEMÁS RELATIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

- c) LOS CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS CUYO CUMPLIMIENTO TENGA LUGAR A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, ESTARÁN AFECTOS AL RÉGIMEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE ACUERDO A LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO TRIGÉSIMO SEGUNDO CITADO EN EL PÁRRAFO ANTERIOR.<sup>1</sup>

---

I(1) Oficio 361-A-10848 de fecha 16 de Abril de 1980, emitido por la Dirección General Técnica de la S.H.yC.P.

CON LA EMISIÓN DEL CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES CONTRATADOS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, SE LOGRÓ EN BUENA MEDIDA EL ESCLARECIMIENTO DE LA DUDA QUE EMBARGABA A MUCHOS, PERO NO ERA SUFICIENTE CON ELLO, PUES TODAVÍA EXISTÍAN DUDAS RESPECTO DE LA MISMA SITUACIÓN EN OTRAS ÁREAS QUE OBTIENEN SE DEDICABAN A OTRO TIPO DE ACTIVIDADES COMO EL ARRENDAMIENTO.

POR ELLO ES QUE AL IGUAL QUE SE ADOPTÓ UN CRITERIO A SEGUIR PARA LAS PRESTACIONES DE SERVICIO, TAMBIÉN SE OPTÓ POR APLICAR LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LA TRANSICIÓN A LAS PERSONAS QUE SE DEDICABAN AL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, ESTABLCIÉNDOSE ASÍ LOS LINEAMIENTOS SIGUIENTES:

- A) SI EL USO O GOCE TEMPORAL TUVO LUGAR ANTES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1979 Y LA CONTRAPRESTACIÓN CORRESPONDIENTE SE CUBRE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, NO CAUSA EL IVA DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DE LA MATERIA Y 3° DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

b) SI EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES TUVO LUGAR A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, - CAUSAN EL IVA, CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO TRIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO, PRIMER PÁRRAFO DE LA LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, - CON EXCEPCIÓN DE LOS CASOS PREVISTOS EN - EL ARTÍCULO 20 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

c) SI EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES SE PROPORCIONA EN BASE A UN CONTRATO QUE ABARCA PERÍODOS ANTERIORES AL 1° DE ENERO DE 1980 Y PERÍODOS A PARTIR DE ESA FECHA, SE SUJETARÁN A LO SIGUIENTE: EL USO O GOCE TEMPORAL PROPORCIONADO HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979 SE SUJETA AL RÉGIMEN FISCAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, DE CONFORMIDAD A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO TRIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO, PRIMER PÁRRAFO CITADO EN EL INCISO ANTERIOR.

EL USO O GOCE PROPORCIONADO A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, CUYA CONTRAPRESTA--

CIÓN SE HACE EXIGIBLE A PARTIR DE ESTA FECHA, CAUSA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON LAS EXCEPCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 20 DE LA LEY DE LA MATERIA. SI EL MONTO DE LA CONTRAPRESTACIÓN POR EL TOAL DEL PERÍODO QUE ABARCA EL CONTRATO FUÉ CUBIERTO ANTES DEL 1° DE ENERO DE 1980, EL USO O GOCE CORRESPONDIENTE A EL PERÍODO POSTERIOR A ESA FECHA NO CAUSA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.<sup>2</sup>

DE ESA MANERA ES COMO LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO HA MANTENIDO SU CRITERIO EN LOS PROBLEMAS QUE INCLUSO HASTA LA FECHA CONTÍNUAN TENIENDO POR LA ETAPA DE TRANSICIÓN, RESPECTO DEL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, SIN EMBARGO, ME ATREVO A AFIRMAR QUE LOS PLANTEAMIENTOS QUE CON MÁS FRECUENCIA LE HAN HECHO A ESA SECRETARÍA HAN SIDO AQUELLOS POR VIRTUD DE LOS CUALES NO SE TIENE LA SEGURIDAD DE SI SE DEBIÓ O NO PAGAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LAS OPERACIONES DE COMPRAVENTA QUE SE HUBIÉSEN LLEVADO A CABO EN 1979 E INCLUSO ANTES Y QUE PUDIERON HABER TENIDO ALGUNA REPERCUSIÓN O TRASCENDENCIA EN 1980 O DESPUÉS, COMO PUDIERA SER

-----

(2) Oficio 361-A-20856 de fecha 16 de Abril de 1980, emitido por la Dirección General Técnica de la S.H.yC.P.

LA ENTREGA MISMA DE LO QUE SE ADQUIRIÓ O DE LO QUE SIMPLE  
MENTE SE CONTRATÓ

EN ESTE SENTIDO TAMBIÉN LA S.H.YC.P. ADOPTÓ -  
UN CRITERIO A SEGUIR, MISMO QUE PERMITIÓ A MUCHOS CONOCER  
SU AUTÉNTICA REALIDAD FISCAL EN RELACIÓN AL IVA POR HABER  
REALIZADO COMPRAS EN 1979 Y QUE LOS BIENES ADQUIRIDOS LES  
FUERON ENTREGADOS EN 1980, SIENDO ESTE CRITERIO MENCIONA-  
DO EL QUE CONTENÍA LOS SIGUIENTES LINEAMIENTOS:

CRITERIO SEGUIDO EN MATERIA DE ENAJENACIONES  
DE BIENES EFECTUADAS EN LA ETAPA DE TRANSICIÓN ENTRE EL -  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL FEDERAL SOBRE INGRESOS -  
MERCANTILES:

- A) LAS VENTAS CON RESERVA DE DOMINIO O LAS -  
VENTAS A PLAZOS, REALIZADAS HASTA EL 31 -  
DE DICIEMBRE DE 1979, POR LAS QUE HUBIERA  
CONVENIDO EN OTORGAR LA CONTRAPRESTACIÓN  
EN FORMA DIFERIDA, INCLUYENDO POSIBLES IN  
TERESES, QUEDARON SUJETAS AL RÉGIMEN FIS-  
CAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTI-  
LES EN LOS TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 1° -

FRACCIONES I Y V Y 3° DE LA LEY DE LA MATERIA, POR LO TANTO LOS PAGOS PARCIALES O TOTALES EXIGIBLES A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, NO DEBERÁN PAGAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA EXPEDICIÓN DEL DOCUMENTO QUE ACREDITE LA OPERACIÓN CELEBRADA, SEA FACTURA, ESCRITURA PÚBLICA O CUALQUIER OTRO, NO TENDRÁ RELAVANCIA PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- B) LAS ENAJENACIONES DE BIENES REALIZADAS A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1980, EN CUMPLIMIENTO DE CONTRATOS DE PROMESA DE VENTA CELEBRADOS CON ANTERIORIDAD A ESA FECHA, EN LOS CUALES NO SE HAYA PACTADO LA ENTREGA DE CANTIDAD ALGUNA COMO ANTICIPO O PAGO PARCIAL DEL BIEN, DEBERÁN PAGAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN LOS TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 1°, FRACCIÓN I, 8°, 11 Y DEMÁS RELATIVOS DE LA LEY DE LA MATERIA.

EN EL CASO DEL PÁRRAFO ANTERIOR, CUANDO EL CONTRATO DE PROMESA DE VENTA SE HAYA

CONVENIDO EL PAGO PARCIAL O TOTAL Y ÉSTOS HAYAN TENIDO LUGAR HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, DEBERÁN CONSIDERARSE COMO ENAJENACIONES DE BIENES SUJETAS AL RÉGIMEN DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, DEBIÉNDOSE EN SU CASO HABER PAGADO EL GRAVAMEN EN LOS TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 1º FRACCIONES I Y V Y 3º DE LA PROPIA LEY.<sup>3</sup>

EN REALIDAD EL CRITERIO SEGUIDO POR LA AUTORIDAD FISCAL PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR O NO EL GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO POR LAS COMPRAS EFECTUADAS EN LA ETAPA DE TRANSICIÓN MULTIREFERIDA, NO SE APARTA EN NADA A LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS SUSTENTADOS POR LA DOCTRINA Y POR EL DERECHO CIVIL, YA QUE SI RECORDAMOS, LA CAUSACIÓN DEL GRAVAMEN, ES DECIR, EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO ESTÁ SUPEDITADO A QUE SE REALICEN LAS OPERACIONES OBJETO DEL TRIBUTOS, Y SEGÚN EL CÓDIGO CIVIL VIGENTE EN EL DISTRITO FEDERAL, EXISTE COMPRAVENTA CUANDO SE HAN CONVENIDO SOBRE LA COSA Y SU PRECIO, AUNQUE LA PRIMERA NO HAYA SIDO ENTREGADA, NI EL SEGUNDO SATISFECHO (ARTÍCULO 2249 DEL C. CIVIL), LUEGO ENTONCES, AL

(3) Oficio 361-A-13249 de fecha 18 de Julio de 1980, emitido por la Dirección General Técnica de la S.H.yC.P.

REUNIRSE LOS REQUISITOS ANTES DESCRITOS ANTES DEL 1° DE -  
ENERO DE 1980 SE CONSTITUYÓ AMPLIAMENTE EL HECHO GENERA--  
DOR DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y SI DICHOS -  
REQUISITOS TUVIERON LUGAR EN EL AÑO DE 1980, DIERON LÓGI-  
CO ORIGEN A LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

c) REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR -  
AGREGADO DE 1980.

MÚLTIPLES Y MUY VARIADAS FUERON LAS EXPERIENCIAS RECOGIDAS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DURANTE EL PRIMER AÑO DE VIGENCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN 1980, TODAS ELLAS TOMADAS EN CONSIDERACIÓN PARA LAS ADECUACIONES QUE EL TEXTO DE ESE ORDENAMIENTO LEGAL TUVO A FINALES DE ESE AÑO PARA SU VIGENCIA EN EL AÑO DE 1981.

LA REFORMA QUE OPERÓ EN LA LEY DEL GRAVAMEN QUE NOS TRATA, SE HIZO NECESARIA PARA EFECTUAR ALGUNAS PRECISIONES EN DIVERSOS CONCEPTOS DEL TEXTO LEGAL, Y ASÍ ES COMO LO MENCIONA INCLUSO EL LEGISLADOR EN EL PRIMER PÁRRAFO DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CONTENIDAS EN LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL EL 30 DE DICIEMBRE DE 1980.

GRANDES INNOVACIONES TUVIERON LUGAR CON LA MENCIONADA REFORMA A LA LEY DEL IVA DE 1980 PARA SU VIGEN

CIA EN 1981, DENTRO DE LAS CUALES PODEMOS CITAR, A RESERVA DE COMENTARLAS MÁS ADELANTE, LA APARICIÓN DEL ARTÍCULO 2 A QUE ES EN EL QUE SE UBICÓ A UNA NUEVA TASA OPERABLE, SIENDO ÉSTA LA DEL 0%.

LA MENCIONADA TASA DEL 0%, CON LOS BENEFICIOS QUE REPRESENTA A UNA ACTIVIDAD OBJETO DEL IMPUESTO ESTAR GRAVADA CON ESA TASA, FUÉ DE HECHO INCORPORADA A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON LA FIRME INTENCIÓN DE APOYAR A LOS PROGRAMAS PRIORITARIOS DE NUESTRO PAÍS COMO SON LOS LLEVADOS A EFECTO POR LOS SECTORES AGRÍCOLAS, GANADEROS Y DE PESCA, ASÍ COMO AQUELLOS TENDIENTES A SUMINISTRAR LA ALIMENTACIÓN QUE NUESTRA POBLACIÓN REQUIERE, DENTRO DE LOS CUALES SE ENCUENTRA EL TAN POPULAR SISTEMA ALIMENTARIO MEXICANO, ÉSTE ÚLTIMO QUE CONSTITUYE LA MATERIALIZACIÓN DE LA PREOCUPACIÓN FUNDAMENTAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LOS ESTADOS POR PROTEGER Y MEJORAR EL NIVEL DE VIDA DE LOS SECTORES SOCIALES MENOS FAVORECIDOS.

EN CONSECUENCIA, SE EXTENDIÓ LA TASA DEL 0% A TODOS LOS ALIMENTOS, CON EL OBJETO DE QUE SE TENGA LA POSIBILIDAD DE ACREDITAR TODO EL IMPUESTO QUE SEA TRASLADADO POR TODOS LOS INSUMOS Y SERVICIOS QUE INTERVENGAN EN SU ELABORACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN.

PROCURANDO LLEVAR UN ORDEN LÓGICO EN LA NARRACIÓN DE LAS REFORMAS QUE TUVIERON LUGAR EN EL TEXTO DE LA LEY DE REFERENCIA, Y MENCIONANDO SU CAUSA Y RAZÓN, ME REFERIRÉ A AQUELLAS MODIFICACIONES QUE MÁS RELEVANCIAS TUVIERON COMENZANDO POR EL ARTÍCULO 1°.

COMO RECORDAREMOS SIN DUDA, EL ARTÍCULO 1° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DISPONE, ENTRE OTRAS COSAS, QUIENES SON LOS "SUJETOS DEL GRAVAMEN",

HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 FUERON SUJETOS DEL IVA LAS PERSONAS FÍSICAS, LAS PERSONAS MORALES Y LAS UNIDADES ECONÓMICAS, QUE EN TERRITORIO NACIONAL REALIZARON LOS ACTOS CONSIDERADOS COMO OBJETO DEL GRAVAMEN, PERO PARA 1981, POR VIRTUD DE LAS REFORMAS QUE TRATAMOS, SÓLO QUEDARON CONCEPTUADAS COMO SUJETOS A LAS PERSONAS FÍSICAS Y A LAS PERSONAS MORALES, EXCLUYÉNDOSE A LAS UNIDADES ECONÓMICAS

LA MEDIDA TOMADA PARA ELIMINAR DEL TEXTO DE LA LEY DEL IVA A LAS UNIDADES ECONÓMICAS TIENE UNA CONGRUENCIA PERFECTA CON LAS LEYES FISCALES QUE RIGEN ACTUALMENTE EN NUESTRO PAÍS COMO LA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA QUE TAMBIÉN SE LE ELIMINÓ COMO SUJETO DE SU GRAVAMEN

A ESAS UNIDADES, Y SU RAZÓN DE SER ES DEL TODO LÓGICA DE EXPLICAR.

SI RECORDAMOS, LA DISPOSICIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 13 DEL CÓDIGO FISCAL, EN SU PARTE ÚLTIMA ESTABLECE QUE PARA EFECTO DE LA APLICACIÓN DE LAS LEYES FISCALES SE CONSIDERARÁN COMO PERSONAS MORALES A LAS UNIDADES ECONÓMICAS, POR LO QUE, SI SE MANTUVIERE EN LAS LEYES TRIBUTARIAS COMO LA DEL VALOR AGREGADO, LA DISPOSICIÓN DE CONSIDERAR COMO SUJETOS DEL GRAVAMEN A LAS PERSONAS MORALES Y TAMBIÉN EN FORMA EXPRESA A LAS UNIDADES ECONÓMICAS, SE ESTARÍA CAYENDO EN EL ERROR DE LA REITERACIÓN INNECESARIA, O SEA, LA REDUNDANCIA.

LA INCORPORACIÓN DE UN NUEVO ARTÍCULO A LA LEY, DE LA QUE YA HICIMOS UNA SOMERA MENCIÓN, LA REPRESENTA EL ARTÍCULO 2 A, SIENDO EN ÉSTE EN EL QUE ALGUTINÓ EL LEGISLADOR A LAS ACTIVIDADES QUE TIENEN EL TRATAMIENTO DE TASA 0%, ES DECIR, QUE NO PAGAN EL IVA Y QUE TIENEN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES QUE POR CONCEPTO DE ESE GRAVAMEN HUBIEREN PAGADO A SU PROVEEDORES O PRESTADORES DE SERVICIOS UTILIZADOS PARA LLEVAR A EFECTO LA ACTIVIDAD SUJETA A LA TASA DEL 0% E INCLUSO CON LA PRERROGATIVA DE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE DICHAS CANTIDADES.

DENTRO DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS SUJETOS A LA TASA DEL 0%, SE ENCUENTRAN LA ENAJENACIÓN DE ANIMALES Y VEGETALES QUE NO ESTÉN INDUSTRIALIZADOS, LOS ALIMENTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, AL IXTLE, PALMA Y LECHUGILLA, TRACTORES PARA ACCIONAR IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS, FERTILIZANTES, LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE MOLIENDA O TRITUACIÓN DE MAÍZ O DE TRIGO, DE PASTEURIZACIÓN DE LECHE, EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO AGRÍCOLA MENCIONADO EN EL INCISO E) DE LA FRACCIÓN I, ASÍ COMO LA EXPORTACIÓN DE BIENS Y SERVICIOS EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 29 DE LA LEY, ENTRE OTRAS.

PARA 1981 EL ARTÍCULO 3° DE LA LEY TAMBIÉN FUE REFORMADO MEDIANTE LA ADICIÓN DE UN ÚLTIMO PÁRRAFO QUE TRATA EL ASPECTO DE QUE SE CONSIDERARÁN COMO RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL A LAS PERSONAS FÍSICAS O MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE TENGAN UNO O VARIOS ESTABLECIMIENTO EN EL PAÍS.

EL ARTÍCULO 4° PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN I SE REFORMÓ EN EL SENTIDO DE DARLE CONGRUENCIA CON LA MEDIDA TOMADA AL INCLUIR EL ARTÍCULO 2 A, YA QUE COMO RECORDAREMOS EL PRECITADO ARTÍCULO TRATA LO RELACIONADO A LA POSIBILIDAD DE APLICAR LA TASA DEL 0% A DETERMINADAS ACTIVIDA

DES Y EL ARTÍCULO 4° VERSA PRECISAMENTE SOBRE LA CONSECUENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 0%, ASÍ COMO LAS TASAS QUE YA SE CONSIDERABAN, ES DECIR, LAS DEL 10% Y 6%.

LOS PÁRRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 5° TAMBIÉN SUFRIERON MODIFICACIONES PARA DIPONER EL PRIMERO CITADO QUE, A EXCEPCIÓN DE LAS IMPORTACIONES, EL PAGO PROVISIONAL SERÁ LA DIFERENCIA ENTRE EL IMPUESTO QUE CORRESPONDA AL TOTAL DE LAS ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL MES DE CALENDARIO ANTERIOR Y LAS CANTIDADES POR LAS QUE PROCEDA EL ACREDITAMIENTO.

EL ASPECTO DE LAS DEVOLUCIONES QUE TRATA EL ARTÍCULO 6°, FUÉ IGUALMENTE SOMETIDO A CAMBIOS EN SU ESENCIA, AL DISPONER QUE PARA LA VIGENCIA DE 1981, AL MENOS, EL CONTRIBUYENTES PODRÁ ACREDITAR EL SALDO QUE TUVIERE A FAVOR CONTRA EL IMPUESTO A SU CARGO QUE LE CORRESPONDA EN LOS MESES SIGUIENTES HASTA AGOTARLO O SOLICITAR SU DEVOLUCIÓN, SIEMPRE Y CUANDO QUE EN LA DEVOLUCIÓN SEA SOBRE EL TOTAL DEL SALDO A FAVOR. ADEMÁS SE ELIMINAN LOS ASPECTOS QUE CONTEMPLABAN OTROS ARTÍCULOS COMO EL 9 FRACCIÓN XII POR HABER SIDO MODIFICADOS RADICALMENTE Y HABER TENIDO VINCULACIÓN DIRECTA CON EL ARTÍCULO 6° QUE TRATAMOS.

POR VIRTUD DE LAS REFORMAS HECHAS AL ARTÍCULO 7°, SE ESTABLECIÓ QUE CUANDO EL CONTRIBUYENTE RECIBA EL DESCUENTO, LA BONIFICACIÓN O DEVUELVA LOS BIENES ENAJENADOS, NO TUVIERE IMPUESTO PENDIENTE DE ACREDITAR DEL CUAL DISMINUIR EL IMPUESTO CANCELADO O RESTITUIDO, LO PAGARÁ AL PRESENTAR LA DECLARACIÓN MENSUAL QUE CORRESPONDA AL MES QUE RECIBA EL DESCUENTO, LA BONIFICACIÓN O EFECTUÉ LA DEVOLUCIÓN.

PARA LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 8°, SE LE AGREGÓ LA FRACCIÓN VI Y ASÍ DISPONER QUE EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO SERÁ TAMBIÉN CONSIDERADO PARA LA LEY EN ESTUDIO COMO ENAJENACIÓN.

EN MATERIA DE EXENCIONES EN LAS ENAJENACIONES, QUE TRATA DESDE SU VERSIÓN ORIGINAL LA LEY DEL IVA MEDIANTE SU ARTÍCULO 9°, EN LAS REFORMAS QUE OPERARON PARA EL AÑO DE 1981 SE LE HICIERON GRANDES CAMBIOS QUE FUERON MÁS QUE NADA DE REESTRUCTURACIÓN, YA QUE ALGUNAS DE LAS ENAJENACIONES QUE ESTABAN COMPRENDIDAS EN EL ARTÍCULO 9° COMO EXENTAS, PERO CON DERECHO AL ACREDITAMIENTO POR DISPOSICIÓN EXPRESA DE OTROS ARTÍCULOS, SE LES UBICÓ PRECISAMENTE EN EL NUEVO ARTÍCULO 2 A RECIÉN INCORPORADO A LA LEY, QUEDANDO EN EL ARTÍCULO 9° UN REDUCIDO NÚMERO DE BIENES -

POR LOS QUE POR SU ENAJENACIÓN NO SE TENDRÁ LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IVA, ENTRE LOS CUALES SE ENCUENTRAN LAS MONEDAS, LAS PIEZAS DENOMINADAS ONZAS TROY, ASÍ COMO DE LOS DOCUMENTOS PENDIENTES DE COBRO.

PARA EL ARTÍCULO 11 SE ADICIONA A SU FRACCIÓN II UNA SALVEDAD PARA CONSIDERAR QUE SE EFECTÚA LA ENAJENACIÓN DE BIENES CUANDO SE PAGUE TOTAL O PARCIALMENTE EL PRECIO.

AL IGUAL QUE PARA EL EJERCICIO DE 1980 SE LE HICIERON REFORMAS AL ARTÍCULO 12, PARA EL PERÍODO DE 1981 TAMBIÉN SE MODIFICÓ DICHO ARTÍCULO, SÓLO QUE EN ESTA OCA-SIÓN PARA DISPONER QUE LAS ENAJENACIONES EN ABONOS SE ESTABLECE QUE SE PODRÁ DIFERIR EL IMPUESTO EN LOS TÉRMINOS DEL REGLAMENTO, ADEMÁS QUE SE DISPUSO QUE QUIEN RECIBA ANTICIPOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES PODRÁ CUBRIR EL IMPUESTO SOBRE EL MONTO DE CADA ANTICIPO, PAGANDO LA DIFERENCIA QUE RESULTE HASTA EL MOMENTO EN QUE SE ENTREGUE O ENVÍE EL BIEN.

EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR SER INOPERANTE EN VIRTUD DE LA REESTRUCTURACIÓN SUFRIDA, SE DEROGÓ PARA 1981.

POR LO QUE HACE A LAS EXENCIONES EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, EL ARTÍCULO 15 TAMBIÉN FUÉ OBJETO DE REFORMAS SOBRE TODO DE ACOMODAMIENTO DE FRACCIONES Y ADECUACIONES EN RELACIÓN AL ARTÍCULO 2 A, PRECISANDO ADEMÁS EN SU CONTEXTO QUE ESTÁN LIBERADOS DEL PAGO DEL IMPUESTO LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL TRANSPORTE PÚBLICO TERRESTRE DE PERSONAS Y LOS PRESTADOS EN FORMA GRATUÍTA, EXCEPTO CUANDO LOS BENEFICIARIOS SEAN LOS MIEMBROS SOCIOS O ASOCIADOS DE LA PERSONA MORAL PRESTADORA DEL SERVICIO, ASÍ MISMO DISPONE QUE LAS PERSONAS MORALES QUE PRESTEN SERVICIOS PREPONDERANTEMENTE A SUS MIEMBROS, SOCIOS O ASOCIADOS Y QUE LOS PROPORCIONEN CON INSTALACIONES DEPORTIVAS, CUANDO EL VALOR DE ÉSTAS REPRESENTEN MÁS DEL 50% DEL TOTAL DE LAS INSTALACIONES, LOS PAGOS QUE AQUELLOS EFECTÚEN, INCLUYENDO APORTACIONES AL CAPITAL PARA ABSORBER PÉRDIDAS, SE CONSIDERARÁN COMO BASE PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO, SÓLO QUE ÉSTA ÚLTIMA REFORMA FUÉ PARA EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 18.

OBVIAMENTE QUE EL ARTÍCULO 20 NO ESCAPÓ A LA REFORMA DE LEY PARA 1981, SOBRE TODO A NIVEL REESTRUCTURACIÓN, YA QUE ESTE ARTÍCULO ES EL QUE CONTEMPLA LA EXENCIÓN A ALGÚN TIPO DE OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL

DE BIENES, Y DE HECHO LA PARTE SUSTANCIAL DE LA MODIFICACIÓN LA REPRESENTÓ LA DEROGACIÓN DE LA FRACCIÓN IV, QUE A DECIR VERDAD SU TEXTO PASÓ A FORMAR PARTE DEL ARTÍCULO 2 A.

POR LO QUE HACE A LAS IMPORTACIONES, TEMA QUE TRATA EL ARTÍCULO 24 DE LA LEY, SE HIZO UNA PEQUEÑA PERO SIGNIFICATIVA REFORMA, CONTENIDA EN LA MODIFICACIÓN DE LA FRACCIÓN I, YA QUE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 SE CONSIDERÓ IMPORTACIÓN DE BIENES LA INTRODUCCIÓN DE LOS MISMOS TENIENDO LA CALIDAD DE EXTRANJEROS, SITUACIÓN QUE OBVIAMENTE CREABA CONFUSIÓN DEBIDO A QUE LA CONSTANTE INTERROGANTE ERA SI LOS BIENES NACIONALES QUE HUBIERAN SALIDO DEL PAÍS EN CALIDAD DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA QUE RETORNAN AL MISMO SERÍAN O NO CONSIDERADOS COMO IMPORTACIÓN, POR LO QUE SE OPTÓ POR ELIMINAR DEL TEXTO DE LA FRACCIÓN I EN CUESTIÓN LA PALABRA "EXTRANJEROS".

COMO REFORMA ESTABLECIDA PARA EL ARTÍCULO 25 QUE ES EL QUE TRATA LAS EXENCIONES EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES Y DE SERVICIOS CUYA ENAJENACIÓN Y PRESTACIÓN NO DEN LUGAR AL PAGO DEL IMPUESTO O SE APLIQUE LA TASA DEL 0%, ASÍ COMO LA IMPORTACIÓN DE BIENES DOMINIOS POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO A LA FEDERACIÓN, ENTIDADES FEDERATIVAS, MUNICIPIOS O A CUALQUIER OTRA PERSONA QUE MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL AUTORICE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

SE REFORMÓ EL ARTÍCULO 28; SUSTANCIALMENTE -  
POR LA ADICIÓN DE UN PÁRRAFO INTERMEDIO Y EL COMPLETAMEN-  
TO DE LA IDEA DEL PRIMERO. ASI, SE ESTABLECE QUE TRATÁN-  
DOSE DE LA IMPORTACIÓN DE BIENESTANGIBLES, EL PAGO QUE SE  
HAGA TENDRÁ EL CARÁCTER DE PROVISIONAL, Y POR LO QUE HACE  
EL PÁRRAFO INTERMEDIO ADICIONADO FUÉ CON EL FIN DE DISPO-  
NER QUE SE TENDRÁ LA OGLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN  
Y PAGO DEL IVAANTE LA ADUANA CUANDO NO SE ESTÉ OBLIGADO -  
AL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN.

POR LO QUE HACE AL RESTO DE LAS REFORMAS SU--  
FRIDAS EL TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
DE 1980, PARA SU VIGENCIA EN 1981, LAS PODEMOS SINTETIZAR,  
SIN DEJAR DE MENCIONAR ALGUNA, DE LA SIGUIENTE MANERA:

SE INCLUYÓ COMO MATERIA DE LOS CONVENIOS QUE  
CELEBRA LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO CON -  
LOS ESTADOS QUE SOLICITEN ADHERIRSE AL SISTEMA NACIONAL -  
DE COORDINACIÓN FISCAL EL NO MANTENER IMPUESTOS LOCALES Y  
MUNICIPALES EN EL USO O GOCE TEMPORAL DE CASA HABITACIÓN,  
PREVIENDO DE ESTA MANERA LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA CONSIS-  
TENTE EN LA ESCASEZ DE VIVIENDAS QUE AQUEJA A NUESTRO -  
PAÍS (ARTÍCULO 41 FRACCIONES I Y II).

LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO -  
MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL, PODRÁ ESTABLECER QUE  
SE INCLUYA EN EL VALOR DE LA CONTRAPRESTACIÓN EL MONTO -  
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CUANDO CONSIDERE QUE LA -  
ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE REQUIERA DE ESA FACILIDAD, A  
MENOS QUE EL ADQUIRENTE, EL PRESTATARIO DEL SERVICIO O -  
QUIEN USE O GOCE TEMPORALMENTE EL BIEN, SOLICITE QUE LA -  
TRASLACIÓN DEL IMPUESTO SE HAGA EN FORMA EXPRESA Y POR -  
SEPARADO (ARTÍCULO 32 FRACCIÓN III).

TRATÁNDOSE DE COPROPIEDAD DE UNA NEGOCIACIÓN,  
LOS CONTRIBUYENTES PODRÁN NOMBRAR UN REPRESENTANTE COMÚN  
PARA CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES LEGALES. EN LAS SUCE-  
SIONES EL REPRESENTANTE LEGAL DE LOS HEREDEROS O LEGATA--  
RIOS DEBERÁ PAGAR EL IMPUESTO POR CUENTA DE ÉSTOS HASTA -  
QUE DICHA SUCESIÓN SEA LIQUIDADADA (ART. 32 PENÚLTIMO Y ÚL-  
TIMO PÁRRAFOS).

EN CUANTO A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS O BIE  
NES, SE CONSIDERARÁ COMO LOS PRIMEROS A LA ASISTENCIA T<sup>É</sup>C  
NICA Y LOS SERVICIOS TÉCNICOS RELACIONADOS A ÉSTA, ASÍ CO  
MO EL APROVECHAMIENTO EN EL EXTRANJERO DE SERVICIOS PRES-  
TADOS POR RESIDENTES EN EL PAÍS POR CONCEPTO DE PUBLICI--  
DAD, COMISIONES Y MEDICACIONES, SEGURO Y REASEGURO, ASÍ -  
COMO AFIANZAMIENTO Y REAFIANZAMIENTO (ART. 29 FRACCIÓN IV).

DE MENOR IMPORTANCIA FUERON LAS REFORMAS A -  
LOS ARTÍCULOS 30 (SE DEROGÓ EL SEGUNDO PÁRRAFO), 33 (PRI-  
MER PÁRRAFO Y FRACCIONES II Y IV) Y 39.

DE ESTA MANERA ES COMO LAS MÚLTIPLES Y MUY VA-  
RIADAS EXPERIENCIAS QUE DURANTE EL AÑO DE 1980, COMO AL -  
INICIO DE ESTE INCISO DIJE, RECOGIÓ EL LEGISLADOR, SE VIE-  
RON APLICADAS PARA LAS REFORMAS QUE OPERARON PARA EL TEX-  
TO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE 1981, POR  
VIRTUD DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DERO-  
GA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EL 30 DE DI-  
CIEMBRE DE 1980 EN EL DIARIO OFICIAL.

D) CRITERIOS ADOPTADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA LA INTERPRETACIÓN DE ALGUNOS CONCEPTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

COMO ERA LÓGICO DE SUPONER, LAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE 1980 E INCLUSO DE 1981, NO FUERON NI HAN SIDO DEL TODO PRECISAS, SITUACIÓN ENTERAMENTE NORMAL SI CONSIDERAMOS LA POCA EXPERIENCIA QUE EN EL ÁMBITO DEL SISTEMA DE VALOR AGREGADO TIENE MÉXICO.

SIN EMBARGO, LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO MEDIANTE DISPOSICIONES GENERALES EMITIÓ EN 1980 UN NÚMERO DETERMINADO DE "OFICIOS" O, COMO EN EL ÁMBITO FISCAL SE CONOCEN, "CRITERIOS" POR VIRTUD DE LOS CUALES, EN ESTRICTO APEGO A SUS ATRIBUCIONES, DIÓ A CONOCER A LOS DIFERENTES FUNCIONARIOS DE ESA SECRETARÍA, COMO SON LOS DIRECTORES GENERALES DE POLÍTICA DE INGRESOS, RECAUDACIÓN, FISCALIZACIÓN, ADUANAS; COORDINADORES GENERALES CON ENTIDADES FEDERATIVAS Y DE OPERACIÓN REGIONAL Y ADMINISTRATIVA, ETC., LOS CRITERIOS QUE DEBERÍAN SEGUIR EN LA APLICACIÓN DE DETERMINADOS ARTÍCULOS DE LA LEY DE LA MATE

RIA QUE DE UNO U OTRO MODO HUBIEREN TENIDO DIFICULTAD DE INTERPRETAR LOS PARTICULARES O LAS AUTORIDADES MISMAS; SITUACIÓN MISMA QUE A LO LARGO DEL AÑO EN CURSO (1981) HA VENIDO HACIÉNDOSE TAMBIÉN PERO EN UN LÓGICO MENOR NÚMERO DADO A QUE CON LAS REFORMAS A LA LEY SE HAN ESCLARECIDO UNA SERIE DE DUDAS.

ÁGILMENTE CITARÉ LOS "CRITERIOS" QUE, PARA MI PARTICULAR FORMA DE VER, SON LOS QUE MÁS IMPORTANCIA TIENEN, YA QUE EN ELLOS SE ENCUENTRA LA RESPUESTA A CADA UNA DE LAS DUDAS QUE, POR INTERESAR A LAS GRANDES MAYORÍAS, FUERON EN ALGÚN MOMENTO PLANTEADAS O, INCLUSO SIN PLANTEAMIENTO PREVIO, LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DETECTÓ EN DETERMINADOS SECTORES DE LA POBLACIÓN.

EN PRINCIPIO PODEMOS REFERIRNOS A LA DISPOSICIÓN QUE POR VIRTUD DE CRITERIO EMITIÓ LA SECRETARÍA DE HACIENDA RESPECTO DE LA INTERPRETACIÓN QUE SE LE DEBERÍA DAR AL ARTÍCULO 15 FRACCIÓN XIV DE LA LEY DE LA MATERIA, CONJUNTAMENTE CON LA DEL ARTÍCULO 32 DE SU REGLAMENTO, AMBOS VIGENTES EN 1980.

EN EFECTO, LAS DISPOSICIONES REFERIDAS EN EL PÁRRAFO ANTERIOR, SE REFIEREN A LA LIBERACIÓN DEL PAGO -

DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CARÁCTER PROFESIONAL CUANDO SU PRESTACIÓN REQUIERA TÍTULO CONFORME A LAS LEYES, SIEMPRE QUE SEAN PRESTADOS POR PERSONAS FÍSICAS, ORGANIZACIONES PROFESIONALES, ASOCIACIONES O SOCIEDADES CIVILES; ACTIVIDADES TODAS QUE NO SE DETALLABAN EN NINGUNA PARTE DE LA LEY NI EN EL REGLAMENTO DEL GRAVAMEN DEL VALOR AGREGADO, POR LO QUE, LA DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA DEPENDIENTE DE LA S.H.YC.P. EMITIÓ UN CRITERIO POR VIRTUD DEL CUAL LISTÓ 77 ACTIVIDADES PROFESIONALES POR LAS QUE AL SER PRESTADOS LOS SERVICIOS INHERENTES A ELLAS NO SE ESTABA OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 15 FRACCIÓN XIV DE LA LEY DEL PROPIO IMPUESTO VIGENTE EN EL AÑO DE 1980.<sup>1</sup>

DE ALGUNA MANERA ERA LÓGICO QUE EXISTIERA, A MEDIDA QUE PASARA EL TIEMPO, UNA DEPURACIÓN DE LAS PROFESIONES LISTADAS ORIGINALMENTE, LO QUE SUCEDIÓ Y SE PUBLICARON OTROS CRITERIOS RELACIONADOS A LAS PROFESIONES POR LAS QUE NO SE PAGA EL IVA.

SITUACIÓN PARECIDA A LA ANTERIOR ACONTECIÓ CON LA DISPOSICIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 23 DEL REGLAMENTO

(1) Oficio 361-A-5611 de 7 de Enero de 1980, emitido por la Dirección General Técnica de la S.H.yC.P.

MENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EL ARTÍCULO 9º FRACCIÓN XII DE LA PROPIA LEY Y OCTAVO FRACCIÓN I DEL DECRETO QUE CONCEDE CRÉDITO EN INVENTARIOS Y EXENCIONES EN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE 28 DE NOVIEMBRE DE 1979, YA QUE EN NINGUNO DE LOS NUMERALES CITADOS ANTERIORMENTE SE HACÍA LA ACLARACIÓN DE CUALES SERÍAN LOS BIENES QUE POR SU ENAJENACIÓN SERÍAN CONSIDERADOS COMO MAQUINARIA Y EQUIPO QUE ÚNICAMENTE SERÍAN SUSCEPTIBLES DE SER UTILIZADOS EN LA AGRICULTURA O GANADERÍA Y QUE EN ESTRICTO APEGO AL REFERIDO ARTÍCULO 9º FRACCIÓN XII DE LA LEY DEL IVA, NO ESTARÍAN OBLIGADOS AL PAGO DE ESE IMPUESTO.

ASÍ LAS COSAS, LA MISMA DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA DE LA S.H.YC.P. EMITIÓ EL CRITERIO CORRESPONDIENTE POR VIRTUD DEL CUAL DIÓ A CONOCER UNA LARGA LISTA DE BIENES RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA AGRICULTURA Y GANADERÍA ASÍ COMO A LA PESCA, POR LOS QUE EN SU ENAJENACIÓN NO SE OBLIGABA AL PAGO DEL IVA AL CONTRIBUYENTE DEL MISMO.<sup>2</sup>

GRANDES Y CONTÍNUOS PROBLEMAS TENÍAN LOS LLAMADOS "CAUSANTES MENORES" DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN LO RELACIONADO A LA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS -

(2) Oficio 361-A-5612 de 7 de Enero de 1980, emitido por la Dirección General Técnica de la S.H.yC.P.

35 A 37 Y CUARTO TRANSITORIO DE LA LEY DE ESE GRAVAMEN Y TERCERO TRANSITORIO DE SU REGLAMENTO, POR LO QUE EN UN "OFICIO" DIRIGIDO A LOS CC. CAUSANTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE FECHA 9 DE ENERO DE 1980, SE DIÓ A CONOCER LA FORMA DE APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS REFERIDOS Y SE ESTABLECIERON LOS LINEAMIENTOS QUE DEBERÍAN SEGUIR LOS MENCIONADOS SUJETOS.<sup>3</sup>

EN EL AÑO DE 1980 EXISTÍA LA DUDA RELATIVA A SI LOS INTERESES Y TODA OTRA CONTRAPRESTACIÓN DISTINTA DEL PRINCIPAL QUE DERIVABAN DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO CON INSTITUCIONES DE CRÉDITO, BANCOS O PERSONAS NO RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL, ERAN O NO ACTIVIDADES POR LAS QUE SE ESTABA OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, A LO QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA DIÓ LUZ EMITIENDO SU CRITERIO POR VIRTUD DEL CUAL DEJÓ PERFECTAMENTE ASENTADO QUE NO ESTABA OBLIGADO AL PAGO DEL IVA POR ESOS CONCEPTOS.<sup>4</sup>

ADEMÁS DEL OFICIO-CIRCULAR EMITIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA A LOS CAUSANTES MENORES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE FECHA 9 DE ENERO DE 1980, EL 30 DE ESE MES LA SUBSECRETARÍA DE INGRESOS DE LA

(3) *Oficio-Circular S/N de 9 de Enero de 1980. D.G.T.*

(4) *Oficio 361-A-5610 de 9 de Enero de 1980. D.G.T.*

S.H.yC.P. EMITIÓ OTRO OFICIO CIRCULAR DIRIGIDO A LOS MIS-  
MOS CONTRIBUYENTES CON EL FIN DE DAR A CONOCER TAMBIÉN -  
LA FORMA DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES CONTENIDAS -  
EN LOS ARTÍCULOS MENCIONADOS EN EL PÁRRAFO ANTERIOR, ES-  
TABLECIENDO ADEMÁS LOS LINEAMIENTOS QUE DEBERÍAN SEGUIR  
LOS CAUSANTES MENORES (PERSONAS FÍSICAS QUE ENAJENEN BIE-  
NES O PRESTASEN SERVICIOS CON INGRESOS HASTA DE \$1'500,000.00 EN EL AÑO) PARA EL PAGO DEL IMPUESTO AL VA-  
LOR AGREGADO.<sup>5</sup>

EL 1° DE FEBRERO DE 1980 SE EMITIÓ UN CRITERIO  
PARA LA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 9° FRACCIÓN  
XIV Y 14 FRACCIONES I Y IV DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VA-  
LOR AGREGADO, EN RELACIÓN A LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE  
LLEVABAN A CABO LA LOTERÍA NACIONAL PARA LA ASISTENCIA -  
PÚBLICA Y PRONÓSTICOS DEPORTIVOS PARA LA ASISTENCIA PÚ-  
BLICA, ASÍ COMO SUS AGENTES Y COMISIONISTAS, POR EL CUAL  
BÁSICAMENTE SE DETERMINÓ LA EXENCIÓN DEL IVA PARA LA VEN-  
TA DE BILLETES DE LOTERÍA Y LA VENTA DE QUINIELAS.<sup>6</sup>

EL MISMO 1° DE FEBRERO DE 1980, SE DIÓ A CONO-  
CER EL OFICIO EMITIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA -  
POR VIRTUD DEL CUAL SE DIÓ A CONOCER EL CRITERIO A SE-  
-----

(5) Oficio-Circular 102-103 de 30 de Enero de 1980, emitido por la Subsecretaría de Ingresos de la S.H.yC.P.

(6) Oficio 361-A-5646 de 1° de Febrero de 1980. D.G.T.

GUIR EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IVA RESPECTO DE SERVICIOS DE AFIANZAMIENTO, DISPONIENDO QUE A EFECTO DE FACILITAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CAUSANTES Y ANTE LA INCERTIDUMBRE QUE EXISTÍA QUE EL PRESTATARIO DEL SERVICIO RENUEVE O NO EL CONTRATO DE AFIANZAMIENTO, SE CONSIDERÓ QUE EN MATERIA DE RENOVACIÓN DE FIANZAS, LA CONTRAPRESTACIÓN SERÍA EXIGIBLE EN EL MOMENTO EN QUE SE PAGARAN LAS PRIMAS.<sup>7</sup>

OTRO OFICIO EMITIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL - TÉCNICA QUE CONSIDERO DE ENORME IMPORTANCIA ES EL QUE - SE DIÓ A CONOCER EL 8 DE FEBRERO DE 1980, POR MEDIO DEL CUAL SE DIÓ A CONOCER EL CRITERIO A SEGUIR EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 33, SEGUNDO PÁRRAFO DE LA LEY DE LA - MATERIA, EN MATERIA DE ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES CONSIGNADA EN ESCRITURA PÚBLICA, POR LA QUE SE ESTÁ - OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO.

BÁSICAMENTE EL OFICIO ANTES CITADO DISPUSO - QUE CON EL PROPÓSITO DE FACILITAR EL CUMPLIMIENTO DE - LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VA LOR AGREGADO, SE CONSIDERÓ QUE CUANDO EL ENAJENANTE FUE RA EMPRESA PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,

(7) Oficio 361-6321 de 1° de Febrero de 1980, emitido por la D.G.T. de la S.H.yC.P.

EL FEDATARIO QUE INTERVINIERE NO TENDRÍA LAS OBLIGACIONES REFERIDAS Y QUE SERÍAN LAS PROPIAS ENAJENANTES LAS QUE CALCULARÍAN Y ENTERARÍAN EL IMPUESTO QUE CORRESPONDIERE, EN SU CASO.<sup>8</sup>

A LA SECRETARÍA DE HACIENDA LE PREOCUPÓ CONTINUAMENTE EL ASPECTO DE LA VIVIENDA EN MÉXICO Y PRUEBA DE ELLO SE LOCALIZA EN EL TRATAMIENTO QUE POR VIRTUD DE SU OFICIO DE 4 DE MARZO DE 1980 ESTABLECIÓ, AMPLIANDO EL QUE PREVIAMENTE HABÍA ESTABLECIDO EN EL 361-A-8888 DE FEBRERO 8 DE 1980, EN LOS CUALES TOMANDO EN CONSIDERACIÓN EL PROPÓSITO DE NO GRAVAR CON EL IVA LOS INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, DISPUSO QUE NO SE PAGARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LOS SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE LOS MISMOS.<sup>9</sup>

CON FUNDAMENTO EN LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 20 FRACCIÓN II DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y 35 DE SU REGLAMENTO Y CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 5° FRACCIÓN XVII DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, SE DIÓ A CONOCER EL 10 DE MARZO DE 1980, LOS MUEBLES QUE PODÍA CONTENER UNA CASA HABITACIÓN, SIN QUE SE CONSIDERASE POR ELLO QUE SE PRO--

(8) Oficio 361-A-7188 de 8 de Febrero de 1980, emitido por la D.G.T. de la S.H.yC.P.

(9) Oficio 361-A-9559 de 4 de Marzo de 1980, emitido por la D.G.T. de la S.H.yC.P.

PORCIONABA AMUEBLADA PARA EFECTOS DE SU USO O GOCE TEMPORAL Y CON ELLO LIBERAR AL CONTRIBUYENTE ARRENDATARIO DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR DICHA ACTIVIDAD.<sup>10</sup>

PARA EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 8° FRACCIÓN I Y 9° FRACCIÓN XV DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EL 10 DE ABRIL DE 1980 SE COMUNICÓ EL CRITERIO APLICABLE EN MATERIA DE ESE IMPUESTO EN RELACIÓN CON LA ENAJENACIÓN DE MONEDAS ACUÑADAS DE ORO Y PLATA, - DISPONIENDO QUE NO SE PAGARÍA EL GRAVAMEN DE REFERENCIA POR LA ENAJENACIÓN DE PIEZAS QUE SE CONSIDERASEN COMO - MONEDAS CONFORME A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 2° DE LA LEY MONETARIA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; LAS DE ORO Y PLATA QUE TUVIEREN TAL CARÁCTER ASÍ COMO LAS DENOMINADAS ONZAS TROY DE ORO Y PLATA.<sup>11</sup>

TODOS LOS "CRITERIOS" CITADOS ANTERIORMENTE - NO SON MÁS QUE ALGUNOS DE LOS QUE SE EMITIERON A LO LARGO DEL AÑO DE 1980, PUES ADEMÁS DE ELLOS EXISTERON OTROS QUE TRATABAN ASPECTOS RELACIONADOS CON LA INDUSTRIA - EDITORIAL,<sup>12</sup> LA TRANSPORTACIÓN MARÍTIMA INTERNACIONAL,<sup>13</sup> AUTOMÓVILES USADOS,<sup>14</sup> Y OTROS MÁS PERO QUE DE CITARLOS -

(10) Oficio-Circular 102-244 de 10 de Marzo de 1980, emitido por la Subsecretaría de Ingresos de la S.H.yC.P.

(11) Oficio 351-A-13576 de 10 de Abril. D.G.T. de S.H.yC.P.

(12) Oficio 361-A-13211 de 12 de Marzo de 1980, D.G.T.

(13) Oficio 361-A-6320 de Enero 30 de 1980, D.G.T.

(14) Oficio 361-A-13203 de Marzo 6 de 1980. D.G.T.

SI RECORDAMOS, EN 1980 SE EMITIÓ UN CRITERIO POR VIRTUD DEL CUAL SE LIBERA DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS CONSTRUCTORES DE INMUEBLES DESTINADOS PARA CASA HABITACIÓN. PUES BIEN, PARA 1981 SE EMITIÓ EL QUE FUÉ EL TERCER OFICIO EMITIDO EN MATERIA DEL IVA QUE TRATA PRECISAMENTE ESE ASPECTO, CON LAS DEBIDAS MODIFICACIONES Y ADECUACIONES A LA LEY DE ESTE GRAVAMEN VIGENTE PARA 1981.<sup>17</sup>

EL 25 DE FEBRERO DE 1981 SE DIÓ A CONOCER EL QUE FUÉ EL OFICIO NÚMERO 4 EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR VIRTUD DEL CUAL SE COMUNICA EL CRITERIO A SEGUIR EN LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 4°, 5°, 14 FRACCIÓN II, 15 FRACCIÓN V Y 32 FRACCIÓN IV DE LA LEY DE REFERENCIA, RELACIONADO CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE PÚBLICO TERRESTRE NO FERROVIARIOS DE BIENES Y EL DE PERSONAS QUE REQUIERA DE CONCESIÓN O PERMISO FEDERAL PARA OPERAR.

POR VIRTUD DEL "CRITERIO" PRECITADO SE DISPUSO QUE LOS SERVICIOS DESCRITOS ANTERIORMENTE DE TRANSPORTE PÚBLICO DE PERSONAS Y MIXTO NO PAGARÁN EL IMPUESTO AL

-----  
(16) y (17) Of.s. 361-A-2A- (3109) y (14072) respectivamente.

VALOR AGREGADO, EL TRANSPORTE PÚBLICO DE BIENES TAMPOCO - PAGARÁ DICHO IMPUESTO Y ÉSTOS ÚLTIMOS ADEMÁS DEBERÁN LLENAR LOS REQUISITOS QUE EN EL PROPIO OFICIO SE MENCIONAN.<sup>18</sup>

EL MISMO DÍA QUE SE EMITIÓ EL OFICIO DESCRITO EN EL PÁRRAFO ANTERIOR SE DIÓ A CONOCER EL QUE POR VIRTUD DE ÉL SE COMUNICÓ EL CRITERIO APLICABLE A LA INDUSTRIA EDITORIAL DE LIBROS PERIÓDICOS Y REVISTAS, EN MATERIA DEL IMPUESTO DE REFERENCIA POR LA EDICIÓN Y VENTA DE LIBROS, PERIÓDICOS O REVISTAS, LOS CONTRIBUYENTES QUE EDITEN Y VENDAN LIBROS, PERIÓDICOS O REVISTAS, PERO DEBIENDO PAGAR EL IMPUESTO POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE PUBLICIDAD, YA SEA QUE LA CONTRAPRESTACIÓN LA RECIBA EN EFECTIVO O EN ESPECIE.<sup>19</sup>

HASTA LA FECHA DE ELABORACIÓN DE LA PRESENTE TESIS SE HAN EMITIDO 19 "CRITERIOS" RELACIONADOS CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DENTRO DE LOS CUALES SE ENCUENTRAN ALGUNOS QUE TOCAN LOS ASPECTOS DE "SERVICIOS DE FINANCIAMIENTO"<sup>20</sup>, "SERVICIOS TELEFÓNICOS,<sup>21</sup> "TASA 0% PARA LA ENAJENACIÓN U OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL

(18) Oficio 361-A-14071 de Febrero 25 de 1981. D.G.T.

(19) Oficio 361-A-14059 de Febrero 25 de 1981. D.G.T.

(20) y (21) Ofs. 361-A-(5263) y (2-5265) respect. D.G.T. mar 23/81

DE EMBARCACIONES PARA PESCA COMERCIAL",<sup>22</sup> "SERVICIO DE SACRIFICIO DE GANADO",<sup>23</sup> "SUMINISTRO DE AGUA POTABLE"<sup>24</sup> , "IMPUESTO RETENIDO A COMISIONISTAS"<sup>25</sup>, PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES DE EMPRESAS DE AEROTRANSPORTE"<sup>26</sup> "SERVICIOS PROPORCIONADOS POR MÚSICOS Y CANTANTES AMBULANTES"<sup>27</sup>, "IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES"<sup>28</sup>, ETCÉTERA.

CONSIDERANDO QUE ESTÁ FINALIZANDO EL MES DE OCTUBRE DE 1981 Y QUE HASTA EL MOMENTO SON EXCLUSIVAMENTE 19 LOS CRITERIOS EMITIDOS POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA ESCLARECER ASPECTOS RELACIONADOS CON LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY DEL IVA, ME ATREVO A SOSTENER QUE NUESTRO GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO ESTÁ CONSIGUIENDO RÁPIDAMENTE UN EQUILIBRIO Y APLICACIÓN PRÁCTICA ADECUADA PARA NUESTRO PAÍS.

-----  
 (22) Oficio 361-A-14097. Junio 5 de 1981. D.G.T.

(23) Oficio 361-A-2-A-21969 de Junio 19 de 1981. D.G.T.

(24) Oficio 361-A-2-A-21953 de junio 24 de 1981. D.G.T.

(25), (26) y (27) Ofcs. 361-A-(29775), (14082) y (2-a-21936) de Julio 9 de 1981.

(28) Oficio 361-A-2-5166 de Agosto 27 de 1981. D.G.T.

## CAPITULO V

## CONSIDERACIONES GENERALES DEL AUTOR

ÁRDUA Y DIFÍCIL RESULTA LA TAREA DE CRITICAR, CUANDO AL HACERLO SE PROCURA SER POSITIVO Y APORTAR CON ELLO ALGO QUE PERMITA MEJORAR LO QUE SE ENCUENTRA EN "TE- LA DE JUICIO", SIN EMBARGO, ES MENESTER ESTA PRÁCTICA POR QUE ELLA LLEVA IMPLÍCITA LA POSIBILIDAD DE LOGRAR VARIOS OBJETIVOS, TANTO EN BENEFICIO DE TERCERAS PERSONAS COMO EN EL NUESTRO MISMO

EN ESTE CASO ME CORRESPONDE DEDICAR RAZONA- MIENTO, TINTA Y TIEMPO A LAS CONSIDERACIONES QUE OBLIGADO ESTOY A FORMULAR RESPECTO DEL TÓPICO VERTEBRAL DE ESTA TE- SIS; "LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE MÉXICO".

NO PUEDO MENOS QUE ELOGIAR A QUIENES TUVIERON LA DECISIÓN SUFICIENTE PARA LLEVAR LAS TEORÍAS FISCALES - DE LA DOCTRINA, A LAS TANGIBLES REALIDADES DE LA IMPLANTA CIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN NUESTRO PAÍS.

SIN EMBARGO, LOS ASPECTOS BIEN INTENCIONADOS NO SON LOS QUE PERMITEN LOGRAR LA ARMONÍA PERFECTA ENTRE

LAS DISPOSICIONES FISCALES OBLIGATORIAS Y LOS SUJETOS PASIVOS QUE DEBEN PRECISAMENTE ACTAR LOS PRECEPTOS LEGALES. POR ELLO ES QUE NUESTRO GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO HA SIDO VARIAS OCASIONES Y EN DIFERENTES FORMAS REFORMADO, Y - ESAS REFORMAS QUE HAN OPERADO EN EL TEXTO LEGAL DEL IMPUESTO, HAN SURGIDO EN PARTE DE LA EXPERIENCIA, PERO TAMBIÉN DE QUIENES, COMO YÓ AHORA, SE HAN AVENTURADO A OPI-- NAR Y DAR SUS PROPIOS PUNTOS DE VISTA EN ARAS DEL MEJORAMIENTO DE NUESTRO MUY RECIENTE TRIBUTO.

PROCURARNOS UN SISTEMA DE VALOR AGREGADO QUE SE ACERCA A LA PERFECCIÓN EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN - INDIRECTA, SE APRECIA LEJANO Y SE SIENTE DIFÍCIL, PERO NO POR ELLO ESTRICTAMENTE IMPOSIBLE.

DANDO POR CIERTO QUE DEL PERMITIR HACER SUGERENCIAS SURGE EL ACERCAMIENTO A LA PERFECCIÓN, ME PERMITIRÉ HACERLE LAS MÍAS AL GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO SIGUIENDO SU PROPIO ORDEN EN SU TEXTO LEGAL.

EN PRINCIPIO CONSIDERO IMPORTANTE QUE EN UN - PÁRRAFO ESPECÍFICO Y POR SEPARADO DE OTRAS IDEAS, SE INDICUE EN EL ARTÍCULO 1.º DE LA LEY QUE LAS TASAS APLICABLES

SERÁN LAS DEL 10%, 6% Y 0% A LOS VALORES QUE LA PROPIA LEY SEÑALE POR LAS ACTIVIDADES QUE EN CADA CASO SE MENCIONEN.

LO ANTERIOR ATIENDE EXCLUSIVAMENTE AL DESEO - DE HACER MÁS FÁCILMENTE ENTENDIBLE EL TEXTO DE LEY, YA QUE AL INCORPORARSE LAS TASAS DEL 6% Y 0% SE DILUYÓ UN TANTO EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD Y LOS ASPECTOS RELATIVOS AL TRASLADO DEL IMPUESTO Y CÁLCULO DEL MISMO A ENTERAR DAN LA IDEA DE QUE SÓLO TIENE APLICACIÓN TRATÁNDOSE DE ACTIVIDADES CON TASA DEL 10%, Y REALIZAR LA INDICACIÓN QUE SUGIERO PERMITIRÁ QUE EL CONTENIDO DEL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO QUE TRATAMOS, ALCANCE TAMBIÉN A LAS OPERACIONES CON TASA DEL 6%.

INDEPENDIEMENTE DE LA SUGERENCIA ANTERIOR PARA EL ARTÍCULO 1° DE LA LEY, TAMBIÉN RESULTARÍA BENEFICIADO ESE NUMERAL SI SE SUPRIMERAN LOS PÁRRAFOS PENÚLTIMO Y ÚLTIMO, YA QUE EN EL PRIMERO CITADO NO SE HACE NECESARIA SU PRESENCIA PUES DE LO MISMO TRATAN LOS ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA PROPIA LEY, Y POR LO QUE HACE AL PÁRRAFO ÚLTIMO DE REFERENCIA, LA SUPRESIÓN DEL MISMO QUE SUGIERO ATIENDE AL SIGNIFICATIVO MOTIVO DE QUE A

UNA LEY DE NATURALEZA FISCAL NO LE CORRESPONDE DE MANERA ALGUNA ESTABLECER DISPOSICIONES QUE SE RELACIONEN A VIOLACIÓN DE PRECIOS OFICIALES.

EN EL ARTÍCULO 2° DE LA LEY SE ESTABLECE LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 6% A LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE SE REALICEN EN LOS LUGARES QUE SE INDICAN, A EXCEPCIÓN DE LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE AÉREO, TELÉFONICO O DE ENERGÍA ELÉCTRICA; SERVICIOS ÉSTOS QUE LES SON APLICABLES LA TASA GENERAL DEL 10%.

AHORA BIEN, RESULTA LÓGICO SUPONER LA RAZÓN POR LA QUE LOS SERVICIOS MENCIONADOS AL ÚLTIMO DEL PÁRRAFO ANTERIOR LES SON APLICABLES LA TASA DEL 10%, SIENDO ÉSTA LA QUE TIENE RELACIÓN A LA IMPOSIBILIDAD DE UNA COMPETENCIA DE SERVICIOS CON LOS QUE SE PRESTARÉN DEL OTRO LADO DE LA FRONTERA, SIN EMBARGO, YA QUE EL TRATAMIENTO PREFERENCIAL ESTÁ SUPEDITADO DE HECHO AL ASPECTO COMPETITIVO DE LOS SERVICIOS, CONSIDERO DE ESTRUCTA JUSTICIA QUE SE AGREGUE EN EL PÁRRAFO FINAL DE EL ARTÍCULO 2° LA EXCEPCIÓN DE APLICAR LA TASA DEL 6%, PARA QUE LES SEA APLICABLE LA DEL 10%, A OTRO TIPO DE ACTIVIDADES POR LAS QUE DE HECHO NO EXISTE COMPETENCIA COMERCIAL DA

DAS LAS CARACTERÍSTICA DE LAS MISMAS, COMO PUDIERA RESULTAR SER LA ENAJENACIÓN Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES NO DESTINADOS PARA CASA HABITACIÓN SINO PARA FINES DISTINTOS A ESE.

PARA EFECTOS DE LAS SUGERENCIAS QUE CABE HACERSE AL ARTÍCULO 2 A, CONSIDERO QUE RESULTA INNECESARIO CONSERVAR EL INCISO D) DE LA FRACCIÓN I EN EL QUE SE UBICAN AL IXTLE, A LA PALMA Y A LA LECHUGUILLA, PUES TODAS ELLAS DE HECHO SON VEGETALES A LOS QUE LES BENEFICIA Y ALCANZA LO DISPUESTO POR EL INCISO A) DE LA FRACCIÓN I DEL MISMO ARTÍCULO. ASIMISMO, ANTE LA MALA INTERPRETACIÓN QUE ALGUNOS COMERCIANTES LE DAN AL ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN I, AL INSISTIR EN NO COBRAR EL IVA POR LOS SERVICIOS DE RESTAURANTE QUE PRESTAN, PORQUE EL PRESTATARIO LOS LLEVA FUERA DEL ESTABLECIMIENTO O SE LOS LLEVAN FUERA DEL MISMO, ES NECESARIO QUE SE INSISTA EN ALGUNA REFORMA TENDIENTE A DEJAR PERFECTAMENTE CLARO QUE EL IMPUESTO LO CAUSAN LOS RESTAURANTEROS, NO POR LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS QUE HACEN, SINO POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS QUE REPRESENTA EL PREPARAR LOS ALIMENTOS MISMOS, POR LO QUE SUGIERO SE REFORME EL ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 2 A Y SE INDIQUE TAL CIRCUNSTANCIA.

CON EL PROPÓSITO DE DARLE UNA MEJOR DISTRIBUCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY, SUGIERO QUE SE ELIMINE LA SEGUNDA PARTE DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 8° Y LA MISMA SE INCORPORE AL ARTÍCULO 9° MEDIANTE EL AGREGADO QUE CORRESPONDA A FIN DE ASENTAR EN ESTE NUMERAL - QUE LA DONACIÓN QUE SEA DEDUCIBLE PARA LOS FINES DEL - IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO CAUSARÁ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

YA QUE TOCAMOS EL PUNTO DE LAS EXENCIONES EN MATERIA DE ENAJENACIONES, CABE HACERSE LA SUGERENCIA DE QUE PARA EVITAR LA RESTRICCIÓN JURÍDICA LÓGICA QUE REPRESENTA EL TÉRMINO "TÍTULOS DE CRÉDITO" DE QUE HABLA - LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 9°, SE ELIMINE DICHO TÉRMINO PARA PERMITIR ASÍ QUE SE LIBERE DEL PAGO DEL GRAVAMEN A LA ENAJENACIÓN DE TODOS LOS DOCUMENTOS PENDIENTES DE COBRO.

DE PRIMER ORDEN EN LA ESCALA HUMANA DE VALORES RESULTA SER LA SALUD DEL SER HUMANO, RAZÓN POR LA CUAL DESDE ESTE MODESTO TRABAJO SOLICITO A QUIENES ME FAVOREZCAN CON SU VALIOSO TIEMPO DEDICADO A LA LECTURA DEL MISMO, QUE SE UNAN A MIS ESFUERZOS POR CONSEGUIR LA

LIBERACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LAS MEDICINAS PARA EL HOMBRE Y PARA LOS ANIMALES, MEDIANTE LA ADICIÓN QUE SE HAGA DE UNA FRACCIÓN AL ARTÍCULO 9° DE LA LEY REGULADORA DEL IMPUESTO, PUES NO SE DEBE PERDER DE VISTA QUE EL BIENESTAR DEL HOMBRE ESTÁ POR ENCIMA DE TODOS LOS ASPECTOS ECONÓMICOS QUE EXISTAN, SIENDO LA SALUD DEL MISMO EL PILAR FUNDAMENTAL EN EL QUE DESCANSA CUALQUIER FENÓMENO ECONÓMICO, ADMINISTRATIVO Y SOCIAL. SI NO HAY SALUD EN EL HOMBRE, QUE ES LA FUERZA FÍSICA Y MENTAL QUE IMPULSA TODA LA ECONOMÍA DEL PAÍS, NO EXISTE POSIBILIDAD ALGUNA DE DESARROLLO Y SUPERACIÓN. POR TAL RAZÓN ES CONVENIENTE TOMAR EN CUENTA LA IMPORTANCIA QUE OTROS PAÍSES LE HAN DADO A LAS MEDICINAS DE TODA ÍNDOLE, YA QUE ELLOS SÍ SON CONSCIENTES DEL PAPEL QUE DESEMPEÑAN EN SU VIDA Y LAS MANTIENEN EXENTAS, LO QUE SE TRADUCE EN PONERLAS MÁS AL ALCANCE DE LA COLECTIVIDAD MENOS ECONÓMICAMENTE AFORTUNADA.

EL ARTÍCULO QUE TRATA LO RELATIVO A LAS EXENCIONES EN MATERIA DE PRESTACIONES DE SERVICIOS ES EL 15 DE LA LEY, EN EL QUE PRECISAMENTE SE PODRÍA INCLUIR MEDIANTE UNA FRACCIÓN AL SUMINISTRO DE AGUA POTABLE.

LA SUGERENCIA ANTERIOR TIENE COMO ORIGEN Y FUNDAMENTO EL HECHO INNEGABLE DE QUE EN MUCHAS OCASIONES LA FEDERACIÓN, LAS ENTIDADES FEDERATIVAS O BIEN LOS MUNICIPIOS NO SE ENCUENTRAN EN CONDICIONES DE PRESTAR DICHO SERVICIO EN FORMA DIRECTA, POR LO QUE LO CONCESIONAN A PARTICULARES QUE POR EL SÓLO HECHO DE SERLO ESTÁN OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO.

HEMOS DE RECORDAR SEGURAMENTE EL "CRITERIO" EMITIDO POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO POR VIRTUD DEL CUAL LE COMUNICA A SUS DEPENDENCIAS QUE EL SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN DE BIENES INMUEBLES DESTINADOS PARA CASA HABITACIÓN SERÁN CONSIDERADOS LIBERADOS DE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IVA, RAZÓN POR LA CUAL CONSIDERO QUE NO SERÍA DEL TODO MALA IDEA QUE ESE TRATAMIENTO SE INCLUYERA EN FORMA DEFINITIVA EN LA LEY DEL IMPUESTO DE REFERENCIA.

PARA EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY, ESTIMO QUE PRUDENTE Y BASTANTE LÓGICO SERÍA QUE SE LE ELIMINARA DE SU PARTE FINAL LA PALABRA "TANGIBLES", PUES ESTÁ DE HECHO LIMITANDO A LOS BIENES QUE SE OTORGARAN EN USO O GOCE TEMPORAL A QUE TUVIERAN ESE CARÁCTER, OLVIDÁNDOSE POR

COMPLETO QUE LOS BIENES INTANGIBLES TAMBIÉN SON SUSCEPTIBLES DE SER DADOS EN ARRENDAMIENTO. DE IGUAL MANERA RESULTA NECESARIO QUE ESTA SUGERENCIA SE TENGA POR HECHA PARA EL ARTÍCULO 22, PUES EN ELLA TAMBIÉN SE COMETE, DESDE MI PARTICULAR PUNTO DE VISTA, EL MISMO ERROR QUE EN EL ARTÍCULO 19.

VOLVIENDO UN POCO A PRECEPTOS ANTERIORES, CONSIDERO DE ELEMENTAL IMPORTANCIA QUE SE PROCURE DECIR EN LOS TEXTOS LEGALES LO QUE EN REALIDAD SE TIENE LA INTENCIÓN DE DECIR, YA QUE A MI MANERA DE VER LAS COSAS, EL ARTÍCULO 17, EN LA FORMA EN COMO ESTÁ REDACTADO, ES CONTRADICTORIO CON LAS ---DISPOSICIONES INICIALES DE LA - LEY DEL GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO, YA QUE NO EXISTE - CONGRUENCIA ALGUNA.

EN EFECTO, EL ARTÍCULO 17 MANIFIESTA: "EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS SE TENDRÁ LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO EN EL MOMENTO EN QUE SEAN EXIGIBLES LAS CONTRAPRESTACIONES A FAVOR DE QUIEN LOS PRESTE O SOBRE EL MONTO...."

PUES BIEN, LO ANTERIOR ES TOTALMENTE INEXACTO, YA QUE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO NO ES EL MO--

MENTO EN QUE SEAN EXIGIBLES LAS CONTRAPRESTACIONES, YA QUE DICHA OBLIGACIÓN ESTÁ REGULADA POR LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5° DE LA LEY. AL PARECER, LO QUE SE INTENTÓ DECIR FUÉ EN QUE MOMENTO SE CAUSA EL IMPUESTO, MÁS - NO CUANDO SE DEBE PAGAR.

POR LO ANTERIOR SE SUGIERE QUE SE CAMBIE LA - REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 17, SUBSTITUYENDO" .. SE TENDRÁ - LA OBLIGACIÓN DE PAGAR..." POR "...SE CAUSARÁ..."

IDÉNTICA SITUACIÓN QUE PARA EL ARTÍCULO 17 SE SUGIRIÓ, ES CONVENIENTE TOMAR EN CONSIDERACIÓN PARA EL ARTÍCULO 22, YA QUE TAMBIÉN UTILIZA LOS TÉRMINOS"... - TENDRÁ OBLIGACIÓN DE PAGAR..." CUANDO ESTIMO QUE LO QUE SE PRETENDIÓ ESTABLECER FUÉ EL MOMENTO DE CAUSACIÓN Y - DEBIÓ REDACTARSE "...CAUSARÁ EL IMPUESTO..."

CONGRUENCIA CON IDEAS YA SUSTENTADAS ES LO - QUE SE DEBE IMPONER ANTE TODO PARA EFECTO DE CAMBIOS, - POR LO QUE CONSIDERO BASTANTE LÓGICO QUE LOS ASPECTOS - SUSTANCIALES MANEJADOS EN EL OFICIO 102-178 DE FECHA 4 DE FEBREPO DE 1981, EMITIDO POR LA SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, SEAN INCORPORADOS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VA--

LOR AGREGADO EN UNA FRACCIÓN DEL ARTÍCULO 25, PARA ESTABLECER ASÍ LA EXENCIÓN EN LA IMPORTACIÓN QUE DE BIENES TANGIBLES DETERMINADOS REALICEN LAS EMBAJADAS Y CONSULADOS ACREDITADOS EN NUESTRO PAÍS.

AÚN CUANDO ESTOY CONSCIENTE DE QUE MIS CONSIDERACIONES FORMULADAS EN ESTE TRABAJO PUDIERON HABER SIDO YA TOMADAS EN CUENTA PREVIAMENTE Y POSIBLEMENTE DESECHADAS, NO LOGRARÍA CONVENCER A MI MENTE DE QUE LO ADECUADO ERA GUARDAR SILENCIO Y DEJAR A OTRO QUE CORRIERA EL RIESGO DE EQUIVOCARSE EN LAS APRECIACIONES QUE PUDIERON SER PROPIAS; POR ELLO ES QUE CONVENCIDO ESTOY DE QUE, DE ALGÚN MODO, EN UN MOMENTO HISTÓRICO DETERMINADO, EL LEGISLADOR SE ENCONTRARÁ CON QUE LA IDEA QUE MODESTAMENTE SE SUGIRIÓ EN UNA TESIS PROFESIONAL, NO ES DEL TODO MALA Y SE LE TOMARÁ EN CUENTA PARA VERSIONES POSTERIORES DE LA LEY IMPOSITIVA QUE TRATAMOS, Y SERÁ ENTONCES CUANDO AGRADECERÉ A MIS AMIGOS Y FAMILIARES HABERME ENSEÑADO A NO GUARDARME ALGO QUE POR INSIGNIFICANTE QUE PAREZCA PUDIERA TENER ALGO DE VALOR, COMO ES EL CASO PRESENTE DE MI SENCILLA PERO OPTIMISTA APORTACIÓN AL ORDENAMIENTO LEGAL DE UN BUEN IMPUESTO: LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

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

## C A P I T U L O I

- A) LOS AZTECAS CONTABAN CON LA INTELIGENCIA SUFICIENTE PARA ENTENDER QUE EL ASPECTO TRIBUTARIO ES BÁSICO PARA LOGRAR EL DESARROLLO DE CUALQUIER COLECTIVIDAD Y POR LO MISMO FUÉ Y SIGUE SIENDO EJEMPLO DE EFICACIA EN LOS TÓPICOS FISCALES.

COMO CONSECUENCIA LÓGICA DE LO ANTERIOR FIGURAN EN NUESTRA HISTORIA HACENDARIA UN NÚMERO IMPORTANTE DE IMPUESTOS QUE SON FIEL TESTIMONIO DE LA INTENCIÓN DEL LEGISLADOR DE CONSEGUIR MEJORES SATISFACTORES PARA NUESTRO PUEBLO A TRAVÉS DE "CAMBIOS".

- B) YA QUE LA PALABRA "IMPUESTO" ES FUNDAMENTAL EN EL ÁMBITO FISCAL, ES POR LO QUE LAS DEFINICIONES DE ESTE TÉRMINO TIENEN UNA RELEVANTE IMPORTANCIA EN ESTE TRABAJO, CONCLUYENDO CON RAZÓN QUE LA MÁS ADECUADA ES LA QUE ESTÁ PLASMADA ACTUALMENTE EN EL ARTICULO 2º DE NUESTRO CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

- C) EL ORIGEN DE LAS COSAS ES SIEMPRE UN ASPECTO INTERESANTE DE ANALIZAR, YA QUE CON ÉL SE LOGRA ENTENDER -

MÁS FÁCILMENTE LA RAZÓN DE SER DE TODO CUANTO EXISTE, LAS TEORÍAS SOBRE EL IMPUESTO NO SON OTRA COSA QUE - LA EXPLICACIÓN MISMA DE LA PRESENCIA DE LOS IMPUESTOS, SITUACIÓN INDUBITABLEMENTE IMPORTANTE PARA LOS EFECTOS DE ESTA TESIS, CONCLUYENDO PARTICULARMENTE QUE - LA TEORÍA QUE MÁS ACORDE VA CON LAS REALIDADES DE LA VIDA ES LA QUE CON FERVOR DEFENDIÓ EN SU MOMENTO JOHN STUART MILL, SIENDO ÉSTA LA DEL SACRIFICIO, PUES COMO PREVIAMENTE LO EXPUSE, ES LA TEORÍA QUE ESTIMA - QUE EL IMPUESTO ES UN SACRIFICIO DESDE EL PUNTO DE - VISTA QUE QUIEN LO PAGA NO OBTIENE COMPENSACIÓN ALGUNA CONCRETA, VISIBLE, MESURABLE, Y SI POR EL CONTRARIO LE OCASIONA DISMINUCIÓN DE SUS RENTAS O DE SU PATRIMONIO.

- D) EXISTEN FUERTES LAZOS QUE UNEN LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS CON LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES, PUES DE HECHO LA MAYORÍA DE ÉSTOS DESCANSAN EN LOS ASPECTOS MANEJADOS POR AQUELLOS.

RESULTA OBVIO CONCLUIR QUE TODOS LOS ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES CITADOS EN ESTA TESIS TIENEN UNA ESTRECHA RELACIÓN CON LOS ASPECTOS FISCALES, YA QUE NO DEBE OLVIDARSE QUE EL NACIMIENTO DE TODAS LAS LEYES, -

INCLUYENDO LAS IMPOSITIVAS, SE GESTAN PRECISAMENTE -  
EN LOS PRECEPTOS DE LA CONSTITUCIÓN.

## C A P I T U L O   I I

- A) EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES FUÉ EL TRIBUTO AL CONSUMO QUE OPERÓ EN NUESTRO PAÍS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, PERO QUE ADOLECÍA DE ALGUNOS - DEFECTOS ADMINISTRATIVOS QUE LO HICIERON DIFÍCIL DE OPERAR Y PERMITÍA QUE SE INCUBARAN EFECTOS NOCIVOS - PARA EL CONSUMIDOR, COMO EL EFECTO EN "CASCADAS" O - "PIRAMIDAL".

POR SUS CARACTERÍSTICAS DE IMPUESTO INDIRECTO, EL - I.S.I.M. ERA SOLO UN MEDIO PARA QUE EL GRAVAMEN RECA YERA EN EL CONSUMIDOR FINAL, QUIEN PAGABA EL EQUIVALENTE AÚN CUANDO HUBIERE IDO DISIMULANDO EN EL PRE-- CIO.

EL GRAVAMEN SOBRE INGRESOS MERCANTILES ROMPÍA LA NEU TRALIDAD, DISCRIMINABA LOS PRODUCTOS NACIONALES EN - RELACIÓN CON LOS IMPORTADOS Y POSIBILITABA LA EVA- - SIÓN.

EL PRIMER INTENTO DE MÉXICO POR RESOLVER LOS CON- -  
FLICTOS QUE REPRESENTABA LA MECÁNICA DEL IMPUESTO -  
SOBRE INGRESOS MERCANTILES FUÉ EN 1952 CUANDO LA -  
LEY DE ESE IMPUESTO ADOPTÓ UN PRINCIPIO DEL SISTEMA  
DE VALOR AGREGADO AL ESTABLECER EN SU ARTÍCULO 9° -  
LA CAUSACIÓN DEL GRAVAMEN SOBRE LA DIFERENCIA ENTRE  
EL PRECIO DE COMPRA Y EL PRECIO DE VENTA.

OTRO INFRUCTUOSO INTENTO FUÉ EL PROYECTO DE LA LEY  
DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS DE 1968 Y NO LLEGÓ A OPE-  
RAR POR VARIOS INCONVENIENTES COMO EL DE PRETENDER  
INCLUIR AL 1% SOBRE REMUNERACIONES PAGADAS Y TRATAR  
DE GRAVAR LAS EROGACIONES EFECTUADAS CON MOTIVO DE  
VIAJES AL EXTRANJERO.

- B) EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL SE TIENE NOTICIA DE QUE  
LA IDEA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE REMONTA A  
LA DÉCADA DE LOS AÑOS 20s Y FUÉ INICIALMENTE FORMULA-  
DA POR LA DOCTRINA ANGLOSAJONA Y ALEMANA CUANDO EN  
1919 VON SIEMENS DEFENDIÓ LA TRANSFORMACIÓN DEL IM-  
PUESTO ALEMÁN SOBRE LAS VENTAS HACIA UN IMPUESTO TI-  
PO VALOR AGREGADO.

POCO DESPUÉS ADAMS LO RECOMENDÓ PARA SER INCORPORADO AL SISTEMA FISCAL DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA , SIN RESULTADOS POSITIVOS.

EN LA DÉCADA DE LOS 50'S LA MISIÓN SHOUP SUGIRIÓ EL IVA PARA EL JAPÓN PERO POR CAUSAS DE POLÍTICA MACROECONÓMICA NO SE LOGRÓ.

HASTA 1954 FRANCIA ADOPTÓ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE) SIN CONSIDERAR - DENTRO DEL SISTEMA A LOS MINORISTAS Y DETALLISTAS.

A PARTIR DE ENTONCES ESE SISTEMA IMPOSITIVO COMIENZA A SERLES ATRACTIVO Y A SER UTILIZADO POR VARIOS PAÍSES COMO SON ALEMANIA, DINAMARCA, HOLANDA, ITALIA, LUXEMBURGO, INGLATERRA Y OTROS MÁS, Y FINALMENTE MÉXICO LO ADOPTA EN 1980.

- c) LA INFLUENCIA QUE TUVO MÉXICO DE OTROS PAÍSES PARA ADOPTAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE TRADUCE EN ASPECTOS DE COMPORTAMIENTO INFLACIONARIO DEL GRAVAMEN, RECAUDACIÓN, SIMILITUD DE RUBROS QUE GRAVA EL TRIBUTO Y OTROS MÁS.

- D) LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE DIÓ A CONOCER EN MÉXICO EN DICIEMBRE DE 1978 CON EL PROPÓSITO DE QUE LOS CONTRIBUYENTES SE FAMILIARIZARAN CON EL GRAVAMEN DURANTE TODO EL AÑO DE 1979 PARA ENTRAR EN VIGOR EN 1980.

DE LAS DOS MODALIDADES DE VALOR AGREGADO QUE BÁSICAMENTE SOSTIENE CARL SHOUP EXISTEN, MÉXICO ADOPTÓ LA DEL TIPO "CONSUMO".

EL IVA DE MÉXICO GRAVA LAS ENAJENACIONES, LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS INDEPENDIENTES, EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES Y LAS IMPORTACIONES DE BIENES Y SERVICIOS QUE SE REALICEN EN TERRITORIO NACIONAL.

EN TÉRMINOS GENERALES LAS EXPORTACIONES ESTÁN AFECTAS A LA TASA DE 10% EN NUESTRO PAÍS.

LAS CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE NUESTRO PAÍS SON: ES UN IMPUESTO INDIRECTO, ES DETERMINANTE PARA EL COMPORTAMIENTO DEL NIVEL DE PRECIOS, ELIMINA EL EFECTO EN CASCADA, ES

UN IMPUESTO DE ETAPAS MÚLTIPLES O PLURIFÁSICO, LOGRA NEUTRALIDAD, DESALIENTA LA EVASIÓN Y ES MÁS SENCILLO DE ADMINISTRAR QUE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- E) AL ENTRAR EN VIGOR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DESAPARECIERON, ADEMÁS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, 17 IMPUESTOS ESPECIALES QUE OPERABAN EN EL ÁMBITO FISCAL DE NUESTRO PAÍS, POR VIRTUD DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY DE IMPUESTO CITADO EN PRIMER TÉRMINO; DIEZ MÁS POR DISPOSICIÓN DE LA LEY QUE REFORMA ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, Y SE ABROGARON, POR RAZÓN DE LOS ARTÍCULOS TERCERO Y CUARTO TRANSITORIOS DE LA PROPIA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EL IMPUESTO SOBRE CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y EL IMPUESTO SOBRE LA SAL, A PARTIR DEL 1° DE JULIO Y 1° DE MARZO DE 1980 RESPECTIVAMENTE.

### C A P I T U L O   I I I .

- A) EL CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ESTÁ ESTRECHAMENTE LIGADO AL CONCEPTO DE PRODUCCIÓN, YA QUE CUANDO SE FABRICA UN PRODUCTO EN EL PROCESO PRO

DUCTIVO SE AÑADE SIN DUDA UN DETERMINADO VALOR A -  
LAS MATERIAS PRIMAS QUE ENTRAN EN ESE PROCESO DE -  
LA PRODUCCIÓN, Y ES EXACTAMENTE ESTA ADICIÓN AL PRO-  
CESO LA QUE EL IMPUESTO DE REFERENCIA GRAVA.

- B) CONCEPTOS DE RELEVANTE IMPORTANCIA SON LOS DE "OBJE-  
TO, SUJETO, BASE Y TASA" DEL IMPUESTO AL VALOR AGRE-  
GADO, YA QUE EN TORNO A LOS MISMOS GIRA LA MECÁNICA  
MISMA DEL GRAVAMEN.

EL OBJETO LO REPRESENTAN LAS ACTIVIDADES GRAVADAS -  
POR EL IVA, SIENDO ELLAS: LA ENAJENACIÓN DE BIENES,  
LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES, EL OTOR-  
GAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES Y LA IM-  
PORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

LOS SUJETOS DEL GRAVAMEN SON LAS PERSONAS FÍSICAS Y  
MORALES QUE, AÚN SIN TENER LA HABITUALIDAD NI EL CA-  
RÁCTER DE MERCANTILES, REALICEN EN TERRITORIO NACIO-  
NAL LAS ACTIVIDADES OBJETO DEL IMPUESTO.

LA BASE O "QUANTUM" DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
LO REPRESENTA EN TÉRMINOS GENERALES LA CONTRAPRESTA  
CIÓN PACTADA MÁS CUALQUIER CANTIDAD QUE SE LE ADI--

CIONE COMO SON LOS INTERESES NORMALES, MORATORIOS, OTROS IMPUESTOS, DERECHOS, PENAS CONVENCIONALES O - CUALQUIER OTRO CONCEPTO.

LA TASA GENERAL DE GRAVAMEN DE VALOR AGREGADO ES LA DEL 10%, EXISTIENDO ADEMÁS LA PREFERENCIAL EN ALGUNOS LUGARES DEL PAÍS DEL 6% Y POR OTRA PARTE LA DEL 0%.

- c) POR TRASLACIÓN DEL IMPUESTO DEBEMOS ENTENDER LA - TRANSFERENCIA DEL GRAVAMEN EFECTUADA POR EL CONTRIBUYENTE DE DERECHO, AL CONTRIBUYENTE DE HECHO,

EL ACREDITAMIENTO CONSISTE EN RESTAR EL IMPUESTO - ACREDITABLE, DE LA CANTIDAD QUE RESULTE DE APLICAR A LOS VALORES SEÑALADOS EN LA LEY LAS TASAS DEL 10% 6% Ó 0%, SEGÚN SEA EL CASO.

- d) LAS EXENCIONES QUE CONTEMPLA LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CONSISTEN EN LIBERAR DEL PAGO DE ESE GRAVAMEN A LOS CONTRIBUYENTES QUE REALICEN LAS ACTIVIDADES QUE TUVIEREN CONFORME A LA LEY DICHO CARÁCTER DE EXENTAS, PERO CON LA SITUACIÓN DE QUE NO PUEDEN TRASLADAR EL IVA AL CONSUMIDOR FINAL Y TAMPOCO

TIENEN DERECHO A ACREDITAR EL IMPUESTO QUE LES HUBIEREN TRASLADADO EN LOS INSUMOS NECESARIOS PARA LA REALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD LIBERADA DE PAGAR EL TRIBUTO DE REFERENCIA.

#### CAPITULO IV

- A) MEDIANTE LA LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, SE EFECTUARON REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE ENTRARÍAN EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 1980, LAS CUALES TENDIERON A MEJORAR, MÁS QUE EL FONDO, LA FORMA O TEXTO DE LA CITADA LEY,
- B) LAS MEDIDAS QUE SE TOMARON PARA PREVENIR LOS LÓGICOS DESAJUSTES QUE SE ESPERABAN PARA LA ETAPA DE TRANSICIÓN DE 1979 A 1980 POR LA DESAPARICIÓN DEL I.S.I.M. Y OTROS IMPUESTOS ESPECIALES Y EL INCORPORAMIENTO DEL IVA, FUERON LAS COMPRENDIDAS EN LOS ARTÍCULOS TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y TRIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO DE LA LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES PUBLICADA EN EL DIARIO OFI--

CIAL DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1979, ADEMÁS DE LA EMISIÓN DE LOS OFICIOS 361-A-10848 Y 361-A-10856 DEL 16 DE ABRIL DE 1980 Y EL 361-A-13249 DEL 18 DE JULIO DE 1980, EMITIDOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

- C) LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES QUE COMPRENDIÓ LA REFORMA AL TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA 1981 Y QUE SE DIERON A CONOCER EN LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE 30 DE DICIEMBRE DE 1980, FUERON, ENTRE OTRAS, LA APARICIÓN DE LA TASA DEL 0% MEDIANTE EL INCORPORAMIENTO DEL ARTÍCULO 2A, LA DESAPARICIÓN DE LAS UNIDADES ECONÓMICAS COMO SUJETOS DEL IMPUESTO, LAS ADECUACIONES EN MATERIA DE EXENCIONES, EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO CONSIDERADO COMO ENAJENACIÓN, LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 13, LA MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 24 FRACCIÓN I PARA ELIMINAR LA PALABRA "EXTRANJEROS" Y CONSIDERAR ASÍ COMO IMPORTACIÓN A LA INTRODUCCIÓN AL PAÍS DE BIENES; Y ALGUNAS MÁS.
- D) COMO REFUERZOS JURÍDICOS PARA LA ADECUADA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL SUBSANAMIENTO DE AL

GUNOS ERRORES DE INTERPRETACIÓN DE LA MISMA LEY QUE HACÍAN LOS PARTICULARES E INCLUSO LAS AUTORIDADES FISCALES, FUÉ NECESARIO EMITIR EN 1980 Y 1981 ALGUNOS OFICIOS ACLARATORIOS QUE EN EL ÁMBITO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO SE CONOCEN COMO "CRITERIOS", MISMOS QUE HAN TENDIDO A LOGRAR LA ILUMINACIÓN DE LOS QUE CONSIDERO SON POCOS PUNTOS OSCUROS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

## CONCLUSIÓN FINAL

SIN DUDA ALGUNA, A LA "TITÁNICA" LABOR REALIZADA POR LAS AUTORIDADES DE NUESTRO PAÍS PARA ESTUDIAR, ESTRUCTURAR, IMPLANTAR, ADECUAR Y DEPURAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LE HABRÁ DE CORRESPONDER UNA MEREcida RECOMPENSA, PUES PRUEBA DE ELLO YA LO ESTÁN SIENDO EN LA ACTUALIDAD LOS ÓPTIMOS RESULTADOS LOGRADOS EN MATERIA TRIBUTARIA, CUYO FIEL REFLEJO ES EL COMPORTAMIENTO DE MUCHOS CONTRIBUYENTES EN RELACIÓN A SUS OBLIGACIONES FISCALES.

LA CONCLUSIÓN ANTERIOR TIENE SU FUNDAMENTO EN ASPECTOS DE ANÁLISIS TAN IMPORTANTES COMO EL QUE RESULTA SER LA AUTENTICA "MODERNIZACIÓN" DEL SISTEMA IMPOSITIVO QUE MÉXICO HA LOGRADO EN BUENA MEDIDA CON LA ADOPCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, YA QUE LA EXPERIENCIA NOS HA DEMOSTRADO FEHACIENTEMENTE QUE LOS IMPUESTOS DESAPRECIADOS CON LA ENTRADA EN VIGOR DE ESE GRAVAMEN Y POSTERIORMENTE A EL MISMO, REPRESENTABAN UN ESTANCAMIENTO EN MATERIA TRIBUTARIA, MISMA QUE SE TRADUCÍA EN UNA DIFÍCIL TAREA ADMINISTRATIVA PARA CONTROLARLOS, DEMOSTRÁNDONOS ADEMÁS QUE NO SIEMPRE SE LOGRA UNA MAYOR RECAUDACIÓN CON EL SOSTENIMIENTO DE UN GRAN NÚMERO DE IMPUESTOS.

UNA CLARA MANIFESTACIÓN DE CONFIANZA QUE AL -  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO LE TIENEN LAS AUTORIDADES -  
EN NUESTRO PAÍS, LA REPRESENTA EL DESGRAVAMIENTO TOTAL -  
QUE SE PRODUJO A LOS ALIMENTOS (EN MATERIA DEL IVA), -  
PUES SI BIEN ES CIERTO QUE ELLO REPRESENTÓ UN IMPORTAN-  
TE SACRIFICIO EN MATERIA DE RECAUDACIÓN, TAMBIÉN LO ES  
QUE LA RESPONSABLE CONDUCTA ADQUIRIDA POR LOS CONTRIBU-  
YENTES EN RELACIÓN AL IMPUESTO EN CUESTIÓN, HAN HECHO -  
POSIBLE QUE, EN RECIPROCIDAD, EL ERARIO FEDERAL APOYE -  
EN FORMA CONTUNDENTE AL ACTUAL SISTEMA ALIMENTARIO MEXI  
CANO,

OTRO PUNTO A FAVOR DEL SISTEMA DE VALOR AGRE-  
GADO DE MÉXICO ES EL LOGRO, PRONTO A ALCANZAR, DE LA UNI-  
FORMIDAD DE PROCEDIMIENTOS PARA ADMINISTRAR LA TOTALI--  
DAD DE LOS IMPUESTOS OPERANTES EN NUESTRO ÁMBITO FISCAL,  
YA QUE PRUEBA DE ELLO ES EL ENTRECRUZAMIENTO DE INFORMA  
CIÓN QUE YA EXISTE ENTRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y -  
EL IMPUESTO QUE TRATAMOS, MEDIANTE LAS DECLARACIONES -  
QUE LOS CONTRIBUYENTES TIENEN OBLIGACIÓN DE PRESENTAR -  
PERIÓDICAMENTE,

LO ANTERIOR, AUNADO A LA INTENCIÓN DE MANTE--  
NER LA MÍNIMA CANTIDAD DE IMPUESTOS, POSIBILITARÁ CADA

VEZ MÁS LA ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE LOS GRAVÁMENES, EN TANTO QUE ÉSTOS SERÁN CONFORME PASE EL TIEMPO MENOR EN NÚMERO.

MUY ATRACTIVO HA RESULTADO SER PARA LAS EMPRESAS, CONTAR CON EL IVA Y SU MÉTODO DE APLICACIÓN, YA - QUE EL MISMO LES HA PERMITIDO RECUPERAR, POR VÍA DEVOLUCIÓN, BUENAS CANTIDADES DE DINERO QUE NO PODRÍAN HABER LOGRADO CON EL DESAPARECIDO IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

AGREGARÍA ADEMÁS DE LOS ASPECTOS POSITIVOS MENCIONADOS, UNO QUE ME PARECE DE ENORME IMPORTANCIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA SUPERACIÓN INDIVIDUAL Y COLECTIVA DE LOS MEXICANOS, REPRESENTADO POR LA CONFIANZA QUE CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SE LE ESTÁ DANDO A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE CON EL NUEVO SISTEMA DE IMPOSICIÓN INDIRECTA SE ESTÁ PERMITIENDO QUE EL INDIVIDUO OBLIGADO FISCALMENTE PARTICIPE MÁS ACTIVAMENTE EN EL DESARROLLO DEL PAÍS MEDIANTE SU RESPONSABLE ACTITUD PARA CON EL ERARIO FEDERAL, REDUCIENDO EN CONSECUENCIA LOS PROBLEMAS QUE PARA ESTE ÚLTIMO SIGNIFICA LA FISCALIZACIÓN,

SIN DUDA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO HA SIDO PARA LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA FEDERACIÓN, UN CAMINO MÁS AGRADABLE PARA LOGRAR LOS RECURSOS ECONÓMICOS - QUE REQUIEREN PARA SU PROPIO DESARROLLO, MEDIANTE EL - SISTEMA DE COORDINACIÓN FISCAL QUE LES ESTÁ REDITUANDO MAYORES PARTICIPACIONES QUE LAS QUE TENÍAN CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DEL GRAVAMEN DE REFERENCIA.

EN RESUMEN, DESDE MI MUY PARTICULAR FORMA DE APRECIAR LOS ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO AL VALOR - AGREGADO, CONSIDERO QUE ESTE GRAVAMEN TIENE TODO CUANTO PUDIERA POR EL MOMENTO DESEARSE PARA REPRESENTAR DIGNAMENTE AL SISTEMA IMPOSITIVO INDIRECTO DE NUESTRO PAÍS - EN EL ESCAPARATE, SIEMPRE A LA VISTA, DE LAS LEGISLACIONES TRIBUTARIAS DEL MUNDO.

POR LO ANTERIOR ES QUE SEGURO ESTOY, QUE DESDE SU ÁMBITO PARTICULAR, EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COADYUVARÁ A QUE CADA VEZ SEAN MENOS LOS SURCOS SEDIENTOS DE LOS CAMPOS Y, CON LA TRANQUILIDAD QUE REPRESENTA CONTAR CON MEJORES MEDIOS DE VIDA, BUSQUEMOS NUEVAMENTE VOLVER LOS OJOS AL HORIZONTE PARA DISFRUTAR EL MATIZ - CREPUSCULAR DE NUESTROS CIELOS.

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

- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ALBERTO PARÁS PAGÉS. - MÉXICO.
- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ARMANDO PORRAS Y LÓPEZ. MÉXICO.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. S.H.C.P. MÉXICO.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. S.H.C.P. MÉXICO.
- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. BUENOS AIRES, ARGENTINA.
- THE VALUE-ADDEA TAX. INGLATERRA
- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. REVOLUCIÓN FISCAL - REVISTA ECONÓMICA No. 36. MÉXICO.
- LOS EMPRESARIOS FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO REVISTA EJECUTIVOS DE FINANZAS. MÉXICO.
- PROYECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO. - REVISTA FISCAL FINANCIERA. GUTIÉRREZ KRCHNER. MÉXICO.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. MÉXICO.
- ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. FLORES ZAVALA ERNESTO. MÉXICO.
- EL PROBLEMA FISCAL. YÁNEZ RUIZ MANUEL. TOMO I. MÉXICO.

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES. DIARIO OFICIAL, 31 DE DICIEMBRE DE 1979.
- CÓDIGO CIVIL PARA EL D.F. VIGENTE.
- LEY QUE ESTABLECE, REFORMA ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES. DIARIO OFICIAL DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1980.
- LA IMPOSICIÓN GENERAL AL CONSUMO Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA. PUBLICACIÓN DE LA S.H. Y C.P.
- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN PAÍSES EN DESARROLLO. GEORGE E. LENT, MILKA CASANEGRA Y MICHELE GUERARD.
- IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO EN LOS PAÍSES POR LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA E ISRAEL. PUBLICACIÓN DE LA S.H. Y C.P.
- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BÉLGICA, FRANCIA, ITALIA, ALEMANIA, LUXEMBURGO, HOLANDA, GRAN BRETAÑA E IRLANDA. PUBLICACIONES DE LA S.H. Y C.P.
- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS E INCONVENIENTES. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN DIVERSOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN -

ALEMANIA, EN ARGENTINA. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BRASIL. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN CHILE. REVISTA TRIMESTRE FISCAL, INDETEC.

- REALIDAD FISCAL 1980 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. REVISTA EJECUTIVOS DE FINANZAS, EDICIÓN ESPECIAL. MÉXICO.
- ACRECITAMIENTO, CÁLCULO Y APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. REVISTA FISCAL Y FINANCIERA. MÉXICO.
- BREVE Y SUMARIA RELACIÓN DE LOS SEÑORES DE LA NUEVA ESPAÑA. ALONSO ZORITA. U.N.A.M. 1963.
- EL PROBLEMA FISCAL EN LAS DISTINTAS ETAPAS DE NUESTRA ORGANIZACIÓN POLÍTICA. TALLERES DE IMPRESIÓN DE ESTAMPILLAS Y VALORES. MÉXICO 1958.
- EL TRIBUTOS INDÍGENA EN LA NUEVA ESPAÑA DURANTE EL SIGLO XVI. JOSÉ MIRANDA. FONDO DE CULTURA ECONÓMICA COLEGIO DE MÉXICO. MÉXICO 1952.
- DEL ÁRABE "AL-GABALA", COBRANZA, RECEPCIÓN; DEL VERBO "GABAL", COBRAR, REFERIDO A LOS TRIBUTOS, PROVENIENTES DEL HEBREO "CAVALA O GABELOTH", IMPUESTO SOBRE LAS COMPRAVENTAS (JUAN SOLÓRZANO Y PEREYRA. "POLÍTICA INDIANA". IDEM. J. ESRICHE. "DICCIONARIO - RAZONADO".
- JOAQUÍN D. CASASÚS., "HISTORIA DE LA DEUDA CONTRAÍDA EN LONDRES". MÉXICO, 1885. IMPRENTA DEL GOBIERNO.

- ROBERTO GÓMEZ REYES., "INFLUENCIA DEL DESARROLLO ECONÓMICO EN LA LEGISLACIÓN FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES". MÉXICO 1964.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, 31 DE DICIEMBRE DE 1947. MÉXICO.
- LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 28 DE DICIEMBRE DE 1963.
- L.A. MARTÍNEZ CACHECO, DICCIONARIO DE HACIENDA Y DERECHO FISCAL, EDIT. PIRÁMIDE, MADRID 1976.
- ERNESTO FLORES ZAVALA, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, EDIT. PORRÚA, MÉXICO 1974.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, D.O. DE 30 DE DICIEMBRE DE 1938, MÉXICO.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, MÉXICO, 1981.
- FLORES ZAVALA ERNESTO, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, EDIT. PORRÚA. MÉXICO 1974.
- ERNESTO FLORES ZAVALA, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, MÉXICO 1974.
- PORRAS Y LÓPEZ. A. DERECHO FISCAL, TEXTOS UNIVERSITARIOS S.A. MÉXICO 1972.
- FLORES ZAVALA E., ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, EDIT. PORRUA. MÉXICO 1974.
- DERECHO FISCAL, A. PORRAS Y LÓPEZ, TEXTOS UNIVERSITARIOS. MÉXICO 1972.
- DIARIO DE LOS DEBATES DEL CONGRESO CONSTITUYENTE, TOMO II, No. 52.

- TOMO XVI. PRONTUARIO, TOMO VIII.
- SERGIO F. DE LA GARZA, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, EDIT. PORRUA, MÉXICO 1973.
- DIARIO OFICIAL, 31 DE DICIEMBRE DE 1947. MÉXICO.
- ALBERTO PARAS PAGÉS Y JIMÉNEZ DELGADO, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ED. CENTRO DE INVESTIGACIÓN TRIBUTARIA, MÉXICO.
- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PARAS PAGÉS A. Y JIMÉNEZ DELGADO M., CENTRO DE INVESTIGACIÓN TRIBUTARIA. MÉXICO 1972.
- REVISTA INVESTIGACIÓN FISCAL No. 38. DE 1969.
- REVISTA INVESTIGACIÓN FISCAL No. 38 DE 1969.
- REVISTA INVESTIGACIÓN FISCAL No. 42 DE JUNIO DE 1969.
- REVISTA INVESTIGACIÓN FISCAL No. 31. ENERO DE 1969.
- REVISTA INVESTIGACIÓN FISCAL No. 47. NOVIEMBRE 1969.
- L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO IN FRANCIA. ARCHIVIO FINANZIARIO. PADOVA 1960.
- XVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO. COLOQUIOS EN TORNO A EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. TOMO I. MADRID, 10 AL 15 DE MARZO DE 1969.
- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BÉLGICA, FRANCIA, ITALIA, ALEMANIA, LUXEMBURGO, HOLANDA, GRAN BRETAÑA E IRLANDA. ED. S.H. Y C.P. MÉXICO.
- THE BRITISH TAX SYSTEM. J.A. KEY AND M.A. KING OXFORD UNIVERSITY PRESS. 1980.

- APUNTES SOBRE EL PAQUETE DE REFORMAS FISCALES 1979-1980. "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO" Ed. S.H. Y C.P. 1979.
- DINAMARCA, IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO. POR - PAUL GERSMANN. REVISTA FISCAL Y FINANCIERA, MARZO Y ABRIL DE 1966. MÉXICO.
- LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE, 1953; AU SECOURS DE - LA TVA, 1957.
- SHOUP CARL, THEROY AND BACKGROUND OF THE VALUE ADDED TAX, PROCEEDING OF THE FORTY EIGHT ANNUAL CONFERENCE ON TAXATION, NATIONAL TAX ASSOCIATION, SACRAMENTO, - CALIF. 1956.
- C. COSCIANI AND CHARLES E. McLAURE, "THE TAX ON VALUE ADDED PRO AND CONS", EN CH. E. McLAURE AND N.B. TURE, VALUE ADDED TAX: TWO VIEWS, AMERICAN ENTERPRISE - INSTITUTE FOR POLICY RESEARCH, WASHINGTON, D.C. 1972.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 1980.
- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, 1978 DICIEMBRE 29, DIARIO OFICIAL.
- INICIATIVA DE LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. JOSÉ LÓPEZ PORTILLO.
- F. DI FENIZIO, LE LEGGI DELL ECONOMIA, VOL. II. ED. L'INDUSTRIA, MILANO. 1963.
- MONDANI, ESEMPIO DI CALCOLO DEL VALORE AGGIUNTO, RIVISTA, INT. SCIENZE ECONOMICHE, ROMA 1966.

- MALT R., SOME ASPECTS OF VALUE-ADDED TAX, FOR CANADA. IN: "PAPERS TAXATION AND PUBLIC FINALE", No. 3, CANADIAN TAX FOUNDATION. 1966.
- MENSAJE DEL SUBSECRETARIO DE INGRESOS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. LIC. GUILLERMO PRIETO FORTÚN. REVISTA EJECUTIVOS DE FINANZAS. SEPTIEMBRE 1979.
- APUNTES SOBRE EL PAQUETE DE REFORMAS FISCALES. 1979-1980. "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO". ED. S.H. Y C.P. MÉXICO 1979.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO., 1981. MÉXICO - ARTÍCULO 8° FRACCIONES I, II, III, IV, V Y VI.
- C.E.E. SEGUNDA DIRECTRIZ EN MATERIA FISCAL. LISTA DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, PREVISTA POR EL ART. 4°, PÁRRAFO 2, BRUSELAS 1973. BÉLGICA.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 1981. MÉXICO.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 1981. MÉXICO.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 1981. MÉXICO.
- APUNTES SOBRE EL PAQUETE DE REFORMAS FISCALES. 1979-1980. "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO" ED. S.H. Y C.P. MÉXICO 1979.
- ROBERTO DE RUGGIERO, INSTITUCIONES DE DERECHO CIVIL. TRAD. DE RAMÓN SERRANO Y JOSÉ SANTA CRUZ TEJERO.
- DIVERSOS CRITERIOS SUSTENTADOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA DE LA S.H.YC.P. 1980-1981.
- O T R A S F U E N T E S.

INDICE GENERAL

<u>TEMA</u>	<u>PAGINA</u>
PROLOGO.....	I
INTRODUCCION.....	III

CAPITULO I

GENERALIDADES.....	1
A) ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS....	1
1. LOS AZTECAS.....	3
2. LA CORONA ESPAÑOLA.....	5
3. CÉDULA REAL DE 1553 Y LAS ALCABALAS.....	6
4. EL PAPEL SELLADO.....	7
5. EL IMPUESTO DEL TRIMBRE.....	8
6. EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.....	12
B) DEFINICIONES IMPORTANTES DE IMPUESTO.....	15
1. DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	15

2.	DE NITTI.....	16
3.	DE EHEBERG, VITI DE MARCO Y JOSÉ A. DE CIEN- FUEGOS.....	17
4.	DE LUIGI COSSA Y LA DEL CÓDIGO FISCAL DE 1938.....	18
5.	DE FRANZ VON MYRBACH RAHEINFEL.....	19
6.	DEL CÓDIGO FISCAL (1981).....	20
c)	ALGUNAS TEORIAS SOBRE EL IMPUESTO.....	21
1.	TEORÍA DE LA EQUIVALENCIA.....	21
2.	TEORÍA DEL SEGURO.....	22
3.	TEORÍAS DEL: CAPITAL NACIONAL, DEL SACRIFI- CIO Y LA DE EHEBERG.....	23
d)	CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS.....	25
1.	PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.....	26
2.	PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	27
3.	PRINCIPIOS DE: UNIFORMIDAD Y CERTIDUMBRE... ..	28

4.	PRINCIPIO DE COMODIDAD.....	29
5.	PRINCIPIO DE ECONOMÍA.....	30
6.	PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS SEGÚN - ADOLFO WAGNER.....	30
7.	EL ARTÍCULO 5° CONSTITUCIONAL.....	33
8.	EL ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL.....	34
9.	EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.....	35
10.	EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.....	36
11.	EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL.....	38
12.	EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.....	39
13.	EL ARTÍCULO 28 CONSTITUCIONAL.....	40
14.	EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL...	41
15.	LOS ARTÍCULOS 73 FRACCIÓN VII, 74 FRACCIÓN - IV Y 115 FRACCIÓN II CONSTITUCIONALES.....	43
16.	LOS ARTÍCULOS 117 FRACCIÓN IV Y 118 FRAC- CIÓN I CONSTITUCIONALES.....	44

## C A P I T U L O   I I

GENESIS.....	46
A) EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.....	46
1. CARACTERÍSTICAS DEL I.S.I.M.....	47
2. PROYECTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS	55
3. CARACTERÍSTICAS DEL PROYECTO DE LA LEY DEL IM PUESTO SOBRE EGRESOS.....	57
B) SISTEMAS TRIBUTARIO TIPO VALOR AGREGADO EN - OTROS PAISES.....	65
1. ORIGEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	65
2. LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE DE FRANCIA.....	66
3. EL I.V.A. EN LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA..	68
4. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ALEMÁN (MEHRWER TSEUER).....	70
5. EL I.V.A. EN DINAMARCA.....	72
6. HOLANDA Y EL I.V.A.....	73

7.	LA SUSTITUCIÓN DEL "IMPOSTA GENERALE SULL'ENTRATA" POR EL I.V.A. EN ITALIA.....	75
8.	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LUXEMBURGO	76
9.	THE VALUE ADDED TAXATION DE INGLATERRA.....	77
10.	PAÍSES APLICADORES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MUNDO.....	79
c) INFLUENCIA DE OTROS PAISES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE MEXICO.....		
1.	EL IMPACTO DE LA IMPLANTACIÓN DEL I.V.A. EN LOS INGRESOS DE LOS GOBIERNOS.....	86
2.	ASPECTOS DEL I.V.A. FRANCÉS.....	88
3.	EL "OBJETO" DEL I.V.A. EN LUXEMBURGO, IRLANDA E ITALIA.....	89
4.	EL MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL I.V.A. EN DIFERENTES PAÍSES.....	92
5.	EXENCIONES DEL I.V.A. EN OTROS PAÍSES.....	93
d) IMPLANTACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.....		
		96

1.	EL I.V.A. TIPO "CONSUMO" PARA MÉXICO.....	98
2.	ESTRUCTURA GENERAL DEL I.V.A. DE MÉXICO....	99
3.	CARACTERÍSTICAS DEL I.V.A. IMPLANTADO EN MÉXICO.....	103
e)	IMPUESTOS QUE DESAPARECEN EN MEXICO CON LA ADOPCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO....	109
1.	OTROS IMPUESTOS ABROGADOS.....	113
2.	ALGUNOS RAZONAMIENTOS DE LA DESAPARICIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES.....	114
3.	LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.....	118

### C A P I T U L O   I I I

	CARACTERÍSTICAS Y MECANICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE MEXICO.....	122
a)	CONCEPTO.....	122
1.	DEFINICIÓN DE I.V.A. SEGÚN LA O.N.U.....	124
2.	OTRAS DEFINICIONES DEL I.V.A.....	125

1. ALGUNAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES, 186
2. CUADRO SINÓPTICO DEL MECANISMO DEL I.V.A., 191

#### C A P I T U L O   I V

- EVOLUCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO,..... 192
- A) REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR -  
AGREGADO DE 1979..... 192
  - B) ETAPA DE TRANSICION ENTRE EL IMPUESTO SOBRE  
INGRESOS MERCANTILES Y EL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO..... 206
  - C) REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR -  
AGREGADO DE 1980..... 221
  - D) CRITERIOS ADOPTADOS POR LA SECRETARIA DE HA  
CIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA LA INTERPRETA  
CION DE ALGUNOS CONCEPTOS DE LA LEY DEL IM-  
PUESTO AL VALOR AGREGADO..... 234

#### C A P I T U L O   V

- CONSIDERACIONES GENERALES DEL AUTOR..... 247

CONCLUSIONES.....	258
CONCLUSION FINAL.....	270
BIBLIOGRAFIA.....	274
INDICE, GENERAL.....	281