



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

Escuela Nacional de Estudios Profesionales  
"ARAGON"  
AREA DE DERECHO

**La Ley del Impuesto al Valor Agregado  
y su Aplicación en México.**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A  
RAUL MALDONADO MENDEZ

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO 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.

# TESIS CON FALLA DE ORIGEN

## **P R O L O G O**

El tema de este trabajo fue el resultado del contacto que tuvimos, con la aplicación de los impuestos, que realizan los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al realizar en esa Institución nuestro Servicio Social.

Dejando en nosotros la necesidad de abondar hasta donde nuestros escasos conocimientos y la oportuna ayuda que nos pudieran brindar los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nos lo permitiera.

Pero muy a pesar de la gran inquietud de agotar hasta sus últimas consecuencias la investigación de este tema, la poca bibliografía nacional y la arbitraria conducta de algunas personas que nos impidieron tener acceso a documentos importantes de este tema, nos dió como resultado el trabajo que les presentamos ahora a su benevolente consideración.

## INDICE GENERAL

Páginas

### EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU APLICACION EN MEXICO

PROLOGO I

INTRODUCCION II

#### CAPITULO PRIMERO

##### CONCEPTOS JURIDICOS Y ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS.

1. LOS IMPUESTOS	1
a). Definiciones.	7
b). Clasificación de los impuestos.	11
2. METODOS DE INTERPRETACION JURIDICA	
a). Diversos métodos.	13
b). El método de la equidad.	13
	15

#### CAPITULO SEGUNDO

##### ANTECEDENTES HISTORICOS.

1. La PRIMERA, SEGUNDA Y TERCERA CONVENCIONES NACIONAL FISCAL "CONCLUSIONES".	17
--	----

	<b>Páginas</b>
a). El I. S. I. M.	45
b). El I. V. A.	50

**CAPITULO TERCERO**

**LA LEY DEL I.V.A. EN MEXICO.**

<b>1. SINTESIS E INTERPRETACION DE LA LEY</b>	<b>59</b>
<b>C O N C L U S I O N E S</b>	<b>118</b>
<b>B I B L I O G R A F I A</b>	<b>122</b>

## **I N T R O D U C C I O N**

En el presente trabajo nos proponemos establecer si el método interpretativo que utiliza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al emitir sus criterios de carácter interno, - específicamente en lo referente al impuesto al valor agregado, esté de acuerdo o no con los lineamientos que en materia de interpretación de las leyes fiscales, que establecen o liberan - de una carga a los particulares, señala el Código Fiscal de la Federación y defiende la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Consecuentemente pretendemos demostrar que se violan - impunemente no sólo un par de leyes ordinarias como son la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Fiscal de la Federación, sino que se viola también lo establecido en la Constitución de la República, específicamente en lo referente a las facultades del Poder Legislativo, creando teóricamente un conflicto de poderes, pues el Ejecutivo Federal no es el indicado para modificar una ley, conducta que además rompe con la división de poderes que consagra nuestra Carta Magna.

C A P I T U L O    I  
I N T R O D U C C I O N    G E N E R A L

**CONCEPTOS JURIDICOS Y ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS**

**1.- LOS IMPUESTOS.**

- a). Definiciones de Impuestos.
- b). Clasificación de los Impuestos.

**2.- METODOS DE INTERPRETACION JURIDICA.**

- a). Diversos Métodos.
- b). Método de la Equidad.



## CAPITULO I

### CONCEPTOS JURIDICOS Y ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS

En el presente trabajo trataremos de estudiar la forma en que es interpretada la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por los funcionarios de la Secretaría de Hacienda al emitir sus criterios, y si esta forma o método de interpretación está o no de acuerdo con la doctrina, con la ley y con la jurisprudencia, por lo cual nos permitimos dar las bases para nuestro análisis, empezando por dejar perfectamente claro lo que en México es un impuesto, la clasificación del mismo y los métodos de interpretación de las normas jurídicas de carácter fiscal.

#### 1. LOS IMPUESTOS.

Tema por demás discutido entre los teóricos del derecho y más aún en la legislación tributaria que debido a su constante evolución ha suprimido errores de técnica jurídica.

Como punto de apoyo debemos recordar al ilustre maestro\_

Adam Smith que en 1776, elaboró un tratado sobre "La Riqueza de las Naciones" y cuyo capítulo V dedicó al estudio de la imposición, donde formula sus cuatro principios sobre los que se apoyan, aún en la actualidad, muchas de las concepciones de la moderna ciencia fiscal y que son:

**PRINCIPIO DE JUSTICIA.**- Según el cual todos los ciudadanos de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercano posible a su capacidad económica, de la observancia o inobservancia de lo anterior, depende lo que se llama equidad o inequidad de los impuestos.- Por lo que se considerará justo el impuesto que esté en proporción a los ingresos del individuo, los cuales fueron obtenidos bajo la protección del Estado.

**PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.**- En donde la exacción ha de venir declarada en la ley del modo más terminante y claro posible para todos, de forma tal que no haya lugar a la arbitrariedad del funcionario fiscal o del arrendador del impuesto.

La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que consideramos, y así parece deducirse de las experiencias de todas las Naciones o grupos sociales, que un grado considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado pequeño de inseguridad.

En la actualidad el espíritu de las leyes impositivas en todo el mundo es esencialmente el de señalar con precisión tanto el monto de las cargas, como el procedimiento para su recaudación, pero estimamos que no logran su objetivo, ya que debido a la terminología que emplea el legislador y a lo complicado de los sistemas, sólo un reducido número de personas tales como abogados, contadores, etc., están en posibilidad de entender con claridad las disposiciones impositivas.

**PRINCIPIO DE COMODIDAD.**- Que consiste en escoger las fechas o períodos que sean más cómodos para que el causante haga el pago de sus impuestos.

**PRINCIPIO DE ECONOMIA.**- Se refiere a que el monto de la inversión para el cobro del impuesto no debe ser superior al 2 % del total de lo recaudado, porque de rebasarlo no sería recomendable implantarlo.

La política fiscal mexicana no es la excepción y también basa su sistema financiero en los anteriores principios, claro que con la evolución y las características tanto sociales, como económicas y políticas imperantes en el país que conjugadas por los teóricos del derecho, dan por resultado los principios jurídicos y económicos de los impuestos que a continuación trataremos.

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**- Por virtud del cual para que -

un impuesto produzca efectos jurídicos debe ser emitido por el Poder que constitucionalmente está facultado para hacerlo, y este poder es el Legislativo único que puede emitir leyes impositivas que afecten el patrimonio de las personas.

**PRINCIPIO DE LIMITACION.-** Que hace notar el Estado que no puede cobrar impuestos tan elevados o desproporcionados, que acaben con la riqueza de los contribuyentes, pues la consecuencia lógica de este hecho es la aniquilación de su propia existencia.

**PRINCIPIO DE GENERALIDAD.-** Singular importancia tienen la generalidad y la temporalidad de los impuestos, pues mediante la primera se aplicarán a todos los individuos que realicen la hipótesis marcada en la norma tributaria, y en función de la segunda los impuestos solo tienen vigencia de un año tal y como lo establece la Constitución Política Mexicana en su artículo 65, Fracción II en donde faculta al Congreso para: "examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo".<sup>1</sup> En igual forma el artículo 73, fracción VII de la misma Carta Fundamental faculta al Congreso: "Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"<sup>2</sup> y entre las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados señala el artículo 74 fracción IV de la Constitución: "Aprobar el presupuesto

---

(1). Constitución Política Mexicana, Ed. Porrúa, México. 1980 pág. 45.

(2). Ídem. pág. 49.

anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrir aquél".<sup>3</sup>

A pesar de lo antes mencionado la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la tesis contraria afirmando que "aún cuando las leyes de ingresos... deben ser aprobadas anualmente... esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales relativas tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios, que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación hasta que son derogadas".<sup>4</sup>

**PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.**- La proporcionalidad de un impuesto se refiere a que los individuos deberán pagar el gravamen de acuerdo a su capacidad económica y la equidad se entiende como la igualdad de ánimo en pagar ese impuesto, atendiendo a la forma en la que fue obtenido su ingreso.

Ahora bien, es criterio bien definido que este principio no debe entenderse en razón del significado de las palabras, como se dijo anteriormente, ni en forma separada sino complementándose ambas, y así como sinónimo de justicia.

---

(3). Idem. pág. 57.

(4). Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Méx. 1977. pág. 325.

Pero para que este principio cumpla su cometido deberán realizarse dos importantes situaciones: la primera de generalidad que significa que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

Y la segunda de uniformidad que se refiere a que todos aquellos contribuyentes cuya situación, generadora del crédito fiscal, sea igual sean tratados como iguales, pero siempre - - atendiendo al mínimo sacrificio esto es, relacionado con el - - gasto público.

PRINCIPIO DE CERTeza.- Según el cual la aplicación de las leyes tributarias debe ser estricta en sus términos y sin que se aplique por analogía tal y como lo consigna el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación al mencionar "las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas serán de aplicación estricta".<sup>5</sup>

Con este principio teóricamente no se deja lugar a indecisiones o arbitrariedades de las autoridades que aplican las normas tributarias. Desafortunadamente los funcionarios de la Secretaría de Hacienda ignoran o parecen ignorar el método de interpretación que el artículo anterior consigna, hecho es-

---

(5). Código Fiscal de la Federación. México, 1980. pág. 11.

te que probaremos en el desarrollo de este trabajo.

**PRINCIPIO DE NUMERARIO.**- Porque el pago de los impuestos debe de hacerse en moneda del cuño corriente, siendo la excepción el pago en especie que sólo se hace con los metales preciosos.

**PRINCIPIO DE RELACION CON EL GASTO PUBLICO.**- Requisito sin el cual no podría darse en México, la aplicación de los impuestos, puesto que para que otra cosa se recaudarian impuestos, sino es para cumplir con las atribuciones que la sociedad le encomendó al Estado.

**A. DEFINICION DE IMPUESTO.**- Aún y cuando con todo lo anterior nos damos perfecta cuenta de cuál debe ser la estructura de un impuesto, no podemos establecer una definición, aceptada por todos, del mismo, pues ni aún los estudiosos del derecho se han puesto de acuerdo en este punto y han elaborado un sin número de definiciones de las cuales vamos a citar las más relevantes:

Eheber define "a los impuestos como las 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 la forma y cuantía determinada unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".<sup>6</sup>

(6). Citado por Rosas Figueroa, A., Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México, pág. 78.

Mitti dice "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 satisfacción de necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible".<sup>7</sup>

Viti de Marco considera que "el impuesto es una parte de la renta de la ciudadanía, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos".<sup>8</sup>

Luigi Cossa indica que "el impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducida por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales".<sup>9</sup>

José Alvarez de Cienfuegos afirma que "el impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas distrayéndola de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte".<sup>10</sup>

---

(7). Citado por Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, México. 1978. pág. 35.

(8). Idem.

(9). Idem.

(10). Idem.



Gianini dice "el impuesto es la prestación pecuniaria -- que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos en la medida y en la forma establecida en la ley, con el objeto de conseguir un ingreso".<sup>11</sup>

El Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo segundo establece que "impuesto es la prestación 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>

En todas las definiciones anteriores se encuentran algunas semejanzas como son: la obligatoriedad de los impuestos, es decir, que no queda a la voluntad de los contribuyentes el aportarlos, sino que se ve forzado a hacerlo, para cooperar a los gastos del Estado, obligación que encuentra su fundamento en el artículo 31 de la Constitución Política Mexicana".<sup>13</sup>

Ahora bien cuando el individuo se rehusa a cumplir con sus obligaciones fiscales el Estado puede, en uso de su facultad económico-coactiva, forzar al individuo para que cumpla.

---

(11). Citado por Perulles Bassas, J. José. Manual de Derecho Fiscal, España, 1961. pág. 215.

(12). Código Fiscal de la Federación Vigente, México. Pág. 9.

(13). "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

También es característica común en las anteriores definiciones, que los impuestos significan exacción generalmente pecunaria y que lo recaudado se destina a sufragar los gastos públicos necesarios para satisfacer las necesidades de interés general.

Se hace indispensable dejar anotado que la actividad del Estado no se limita a la prestación de los servicios públicos, aunque una gran parte de su función sí lo constituyen dichos servicios. Por otra parte no es correcto afirmar que se destine a satisfacer las necesidades generales únicamente, porque aún cuando ésta es la regla general, no es requisito indispensable porque puede haber ingresos que se destinen a satisfacer ciertos fines especiales.

Por último, la nota de que no se señala una contraprestación especial e inmediata para quien paga los impuestos, también es común a las definiciones que hemos anotado con anterioridad, esto es que el Estado no le presta un servicio directo e inmediato al contribuyente por el hecho de pagar su impuesto.

Con todo lo anterior consideramos que la definición más acertada es la que nos da el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo que a la letra establece "impuesto es la prestación 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>14</sup>. Porque reúne las buenas

---

(14) Código Fiscal de la Federación vigente, pág. 9.

características apuntadas por los doctrinarios del derecho.

B). CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.- Recurrimos a la clasificación doctrinaria de los impuestos con el fin de situar al impuesto al valor agregado en una de estas clasificaciones.

Se han elaborado un sin fin de clasificaciones de los impuestos, tantas que este pequeño estudio no bastaría para analizarlas, además de que no es el objeto de este trabajo, por tanto sólo trataremos las más importantes, y así tenemos que los impuestos se clasifican en:

DIRECTOS E INDIRECTOS.- "Son impuestos directos aquellos en los que el sujeto pasivo no puede trasladar o repercutir el pago del mismo a otra u otras personas, sino que afectan directamente su patrimonio, v. gr. el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el cual el gravamen recae sobre el ingreso del individuo no importando el medio por el cual lo obtuvo. En cambio son impuestos indirectos aquellos en los que el sujeto pasivo sí puede trasladar o repercutir el pago del impuesto a otra u otras personas, v. gr. el impuesto federal sobre ingresos mercantiles que tuvo vigencia hasta el año de 1979".<sup>15</sup>

REALES Y PERSONALES.- "Son impuestos reales aquellos que se aplican sobre una manifestación aislada de riqueza o ca

---

(15). Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Vol. I, Pág. 164

pacidad contributiva, tal es por ejemplo: el impuesto federal sobre uso o tenencia de automóviles. En cambio el impuesto personal es aquél que recae sobre la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, obtenidos por su esfuerzo personal, colocándose en este supuesto el impuesto sobre la renta".<sup>16</sup>

**OBJETIVOS Y SUBJETIVOS.-** "Los impuestos objetivos son aquellos en los que la ley sólo se refiere a la materia imponible y no al sujeto que estará obligado al pago del impuesto, tal es el caso de la importación de acero en la legislación aduanera mexicana. Mientras que los impuestos subjetivos son aquellos en los que se precisa de manera tal que exactamente se sabe quién es el sujeto obligado a pagar el impuesto v. gr. el impuesto sobre la renta de las personas físicas asalariadas".<sup>17</sup>

Bastan estas clasificaciones para afirmar categóricamente que el impuesto al valor agregado es un impuesto al consumo, llamado más comúnmente impuesto indirecto.

Esta última es la forma más usual y también la más antigua con la que se conoce a este tipo de impuestos, porque se deriva del fenómeno de repercusión o traslación que se efectúa por el desdoblamiento de la relación tributaria entre el sujeto pasivo de derecho y el sujeto pasivo de hecho, ya que nor--

---

(16). Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Vol. I, pág. 164

(17). Ibidem. Ob. Cit., Pág. 164

malmente el gravamen no incide sobre la persona que de acuerdo con la ley, es la Única y principal obligada a enterarlo, sino sobre quien por motivos de hecho se ve ante la necesidad de pagarlo al adquirir ciertos bienes en propiedad, o para su uso o goce temporal o al recibir o cambio de lo gastado la prestación de un servicio.

Esta clase de impuestos al consumo en los países altamente desarrollados no tienen una importancia de primer orden, pues su fuente captadora de ingresos es esencialmente el impuesto directo o llamado también al ingreso.

## 2. METODOS DE INTERPRETACION.

La interpretación de las normas jurídicas es un vehículo sin el cual ninguna ley podría ser aplicada a casos individualizados, la interpretación alcanza una gran relevancia en la materia fiscal, porque aquí se van a afectar los intereses patrimoniales de los individuos.

### a). DIVERSOS METODOS DE INTERPRETACION.

En la materia fiscal existen ciertos métodos de interpretación que trataremos de explicar a continuación y en su caso ver cuál es el adoptado por nuestro país, pues de él depende la justa aplicación de los impuestos.

**METODO EXEGETICO.**- "Es el que se utiliza preponderantemente el significado literal o gramatical de las palabras que empleó el legislador al crear la norma, método que tiene buenos resultados cuando se utilizan palabras con un solo significado, pero que no funciona cuando las palabras utilizadas tienen dos o más significados".<sup>18</sup>

**METODO DE LA FINALIDAD DE LA LEY.**- "Es el que la ley se va a interpretar tomando en cuenta la época y las circunstancias en las que fue creada. La eficacia de este método depende de que no cambien dichas circunstancias".<sup>19</sup>

**METODO SISTEMATICO.**- "En el cual la interpretación de la norma tributaria se debe hacer de acuerdo a las demás normas de la misma ley, esto es, tomando en cuenta la hermenéutica jurídica. Esta interpretación no es aplicable pues la ley tiene normas de diferentes tipos".<sup>20</sup>

**METODO ESTRICTO, RESTRINGIDO Y EXTENSIVO.**- "El primero se refiere a la simple declaración del sentido de las palabras empleadas por el legislador, posición que está ampliamente aceptada por la legislación fiscal al establecer en el Código Fiscal de la Federación vigente el artículo 11, que dispone "las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas

(18). De la Garza, S.F., Op. Cit., Pág. 54

(19). De la Garza, S.F. Op. Cit., Pág. 55

(20). Idem.

son de aplicación estricta", en ese mismo sentido se produce la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En cuanto a la interpretación restrictiva es la que le da un significado más reducido a las palabras que empleó el legislador al crear la norma, caso contrario es el de la interpretación extensiva pues ésta le dá un significado más amplio a las palabras que empleó el legislador al crear la norma, que la normal".<sup>21</sup>

#### b). METODO DE LA EQUIDAD.

En donde la interpretación en principio y de acuerdo a la buena fé de los contribuyentes de estar referida a la igualdad de ánimo, de todos y cada uno de éstos en la obligación de contribuir a los gastos del Estado bajo cuya protección obtuvieron sus ingresos y en relación con los mismos. Claro que esto es una hipótesis que está muy lejos de realizarse, tomando en cuenta que los individuos somos egoístas por naturaleza, pero podría lograrse un adelanto, con una campaña de concientización dirigida a los contribuyentes.

Ahora bien, como la interpretación de la norma tributaria corresponde a las autoridades administrativas, para su aplicación doctrinariamente, éstas deberían de hacerlo tomando en cuenta los motivos que crearon la carga del impuesto y no necesariamente a la técnica jurídica empleada en la creación

---

(21). García Belsunce, H.A., La Interpretación de la Ley Tributaria, pág. 49

del impuesto. Pero como estamos en un país de derecho legislado, los funcionarios de la Secretaría de Hacienda se deben limitar a la estricta aplicación de la norma tributaria.



## C A P I T U L O   I I

### ANTECEDENTES   HISTORICOS

1. La PRIMERA, SEGUNDA y TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL "CONCLUSIONES.
  - a). El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.  
Estructura.  
Características.
  - b). El Impuesto al Valor Agregado, la Primera y Segunda Reunión de Expertos y el Anteproyecto de Impuesto Federal.  
Estructura.  
Características.

## CAPITULO II

### ANTECEDENTES HISTORICOS

En este capítulo trataremos de los antecedentes inmediatos del impuesto al valor agregado, y para tener una base para nuestro estudio, mencionaremos las conclusiones más importantes, para este trabajo, de las tres Convenciones Nacionales Fiscales, que con sus avances cronológicos dieron como resultado el impuesto federal sobre ingresos mercantiles que, como sabemos es el antecedente inmediato del impuesto al valor agregado.

#### 1. LA 1a. 2a. y 3a. CONVENCION NACIONAL FISCAL.

PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL.- "El gobierno federal bajo la presidencia del General Plutarco Elías Calles y - siendo Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero - Alberto J. Pani, convocó a los Estados de la República a una Convención Nacional Fiscal con el objeto de encontrar una solución a los problemas fiscales que aquejaban al país, esta convención inició sus labores el día 10 de agosto de 1925",<sup>22</sup>

(22). Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 351

formándose tres comisiones; la primera llamada Plan Nacional de Arbitrios, dividida en cinco subcomisiones: impuestos sobre la propiedad territorial, impuestos sobre el comercio y la industria, impuestos especiales, impuestos sobre el capital e impuestos sobre operaciones jurídicas y adquisiciones profesionales.

La segunda comisión fue para el estudio de la concurrencia y reformas constitucionales y la tercera comisión para el estudio de los problemas de algunos erarios locales.

Para los efectos de este trabajo sólo mencionaremos las conclusiones de la primera comisión en su segunda subcomisión, que en una u otra forma son antecedentes del impuesto al valor agregado, y así tenemos que:

"Las conclusiones aceptadas por la asamblea en lo que respecta a los impuestos sobre el comercio y la industria son:

I. Que se uniformen los impuestos sobre el comercio y la industria existentes en los Estados de la República.

II. Que para este efecto se sustituyan los impuestos de patente, compraventa y capitales, por uno solo que se ajuste a las bases siguientes:

A. El gravamen tendrá como objeto los beneficios pre-

suntos obtenidos en el ejercicio del comercio o de la industria, ya sea que dichos beneficios se obtengan de modo regular o accidentalmente.

B. Serán sujetos del propio gravamen los comerciantes o industriales, particulares o sociedades, que realicen operaciones comerciales o industriales.

C. Tendrá como base de valuación el producto que resulte de multiplicar los dos factores siguientes: uno, el valor de los ingresos obtenidos por cada empresa, y el otro, el coeficiente de utilidades, previamente determinado.

III. Que se establezcan cuotas diferenciales para los diversos productos, reduciéndose las cuotas aplicables a operaciones efectuadas con artículos de consumo indispensable para la vida, y aumentándose las correspondientes a operaciones efectuadas con artículos de consumo perjudicial.

IV. Que una comisión determine los coeficientes de utilidad referidos y las cuotas del impuesto.

Así mismo las conclusiones aprobadas por la asamblea en cuanto a los impuestos especiales que se relacionan con este trabajo son:

I. Es recomendable la tendencia por hacer desaparecer

los impuestos especiales.

II. Sólo podrán establecerse impuestos especiales cuando se trate de gravar artículos que por su abundante producción o por su crecido valor representen una porción considerable de la riqueza pública en una circunscripción fiscal, artículos y productos respecto de cuya producción o consumo deba establecerse un impuesto que requiera formas especiales de recaudación o procedimientos extraordinarios de control.

III. Que cada uno de los productos comprendidos dentro de la clasificación de impuestos especiales, quede gravado por un impuesto uniforme, procurando que la transición del sistema anterior al que se propone se verifique sin trastornos para la economía nacional.

IV. Cuando un Estado pretenda gravar un producto regional, deberá ponerse de acuerdo con los demás Estados de la República que graven el mismo producto.

Por último las conclusiones aprobadas por la asamblea en cuanto al impuesto sobre el capital, son:

I. Debe establecerse un sistema de impuestos uniforme que grave todas las herencias, legados y donaciones en la República.

II. El impuesto debe ser subjetivo; es decir, que se

cause tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto - pasivo del impuesto, por lo que:

A. Debe aplicarse sobre las porciones hereditarias -- que correspondan a cada heredero y no sobre el caudal líquido hereditario.

B. Deben establecerse tarifas graduadas en relación - con el grado de parentesco;

C. Las tasas comprendidas en cada una de las tarifas deben ser progresivas (a partir de la cantidad que se señale - como mínimo);

D. Deben establecerse cuotas mayores para los herederos colaterales por intestado que para los testamentarios;

E. Deben establecerse reducciones en las cuotas del - impuesto de acuerdo con la necesidad presente en que se - encuentre el heredero o legatario de recibir la herencia y con - la conveniencia social que haya en que éste la reciba. Así por ejemplo, se establecerán reducciones en las cuotas que de - ben aplicarse cuando los herederos sean mujeres solas, incap - citados permanentemente para trabajar o ganarse la vida mayo - res de sesenta años, o menores de edad, debiendo ser en este - último caso las reducciones inversamente proporcionales a la - edad del sujeto pasivo del impuesto.

III. El objeto del impuesto debe ser el caudal líquido hereditario en la proporción que a cada heredero corresponda\_ después de deducir del caudal total de la herencia las siguientes partidas:

A. El importe de las deudas mortuarias judicialmente probadas;

B. El importe de las deudas hereditarias realmente existentes;

C. Un tanto por ciento por concepto de gastos de la testamentaría que debe ser inversamente proporcional al capital legado o heredado.

IV. No habrá exenciones de impuestos en materia de herencias, legados y donaciones.

V. Los procedimientos fiscales para la recaudación del impuesto deberán ser independientes de los procedimientos judiciales, de los que únicamente tomarán la declaración de herederos".<sup>23</sup>

En cumplimiento de los acuerdos de la Primera Convención Nacional Fiscal, la Secretaría de Hacienda en el año de 1926, envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas constitucionales que no fueron tomadas en consideración muy a

(23). Memorias de las Convenciones Nacionales Fiscales. Matatlán 1973. Págs. 43 u 57

pesar de la buena intención de sus creadores, y pronto cayeron en el olvido, esto ocasionado por la falta de cooperación de los Estados que pensaban que era perjudicial para sus erarios - el cambiar sus impuestos locales a la industria y al comercio por un impuesto uniforme.

Segunda Convención Nacional Fiscal.- "Siendo presidente de la República el ingeniero Pascual Ortiz Rubio y secretario de Hacienda el ingeniero Alberto J. Pani, se convocó a una segunda Convención Nacional Fiscal que perseguía como fin primordial seguir los pasos de la convención anterior pero ahora con la firme intención de que su esfuerzo se plasmará en leyes fiscales. Esta convención laboró del 20 de febrero al 11 de marzo de 1933",<sup>24</sup> llegando a las siguientes conclusiones en lo que se refiere al Plan Nacional de Arbitrios, subcomisión de impuestos sobre el comercio y la industria.

I. A). "Es indispensable para la consolidación de la unidad económica del país, llegar a la uniformidad en la imposición al comercio y a la industria, y consagrarla en las leyes de observancia general para toda la República, que sólo pueden expedirse y modificarse previo acuerdo expreso de la mayoría de los Estados.

B. Para alcanzar ese objetivo, encomiéndese a la Comisión Permanente de la Segunda Comisión Nacional Fiscal la eje-

---

(24). Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., Pág. 354



cución de todos los estudios y la práctica de todas las investigaciones que sean necesarias para la determinación de las cuotas del impuesto y de las bases de la legislación general que deberá sustituir, llegado el caso, a las leyes particulares a que se refiere la siguiente conclusión; y pídase a la propia Comisión Permanente y a la Secretaría de Hacienda una colaboración asidua y eficaz con los gobiernos de los Estados, ora ayudándolos a solucionar las dificultades que en la práctica puedan presentarse para la aplicación de las conclusiones de este dictamen, ora haciéndoles las recomendaciones adicionales que en cada caso se requieran.

C. Encomiéndese a la Comisión Permanente de esta convención la redacción del proyecto de ley a que esta conclusión se refiere, tan pronto como se considere posible su expedición; y encárguesele que lo dé a conocer a los Estados a efecto de que, en vista de las observaciones que ellos formulen y de las que presente la Secretaría de hacienda, la misma Comisión redacte el proyecto definitivo que deba someterse a la aprobación del Congreso de la Unión.

Establézcase idéntico procedimiento para el estudio de las modificaciones que posteriormente sugieran la Federación o los Estados, y dése facultad a la propia Comisión Permanente para citar a reuniones plenarias de la Convención Fiscal, en los casos en que las observaciones formuladas por la mayoría de los Estados a los Proyectos por ella redactados, hagan nece

sario consultar en esa forma la opinión de las diversas Entidades, o en los casos en que así lo soliciten más de tres Estados.

II. A. Mientras es posible alcanzar la uniformidad en la imposición al comercio y a la industria, y tendiendo a ella, recomiéndese a todos los Estados la sustitución de sus impuestos actuales sobre el comercio y la industria por uno solo que se ajuste a las bases siguientes:

a). Serán sujetos del gravamen las personas que, regular o accidentalmente, efectúen operaciones comerciales o industriales.

b). Será objeto del impuesto el importe total anual de los ingresos percibidos en el ejercicio del comercio y de la industria.

c). El impuesto será proporcional al monto de los ingresos percibidos anualmente por el causante, y diferencial en atención a la clase de operaciones de que tales ingresos derivan.

d). Para el efecto de la aplicación de las cuotas diferenciales del impuesto, los ingresos percibidos en el ejercicio del comercio y de la industria se clasificarán en cuatro grupos, según la naturaleza de los artículos o efectos con los que opere el causante, a saber:

1. Artículos de primera necesidad.
2. Artículos de uso común.
3. Artículos de lujo.
4. Artículos nocivos.

A cada grupo de los enumerados corresponderá una cuota mayor que la del grupo que le antecede y menor que la del grupo que le sigue, de manera que las cuotas mínima y máxima se apliquen respectivamente a los artículos de primera necesidad y a los nocivos.

e). Las cuotas serán tan reducidas como lo permitan las necesidades presupuestales que los Estados y Municipios deban satisfacer mediante estos impuestos.

Sin embargo es de recomendarse que las cuotas no excedan del 1% para artículos de primera necesidad, del 1.5% para artículos de consumo general, del 2% para artículos de lujo y del 3 al 5% para artículos nocivos.

f). Las operaciones comerciales se gravarán exclusivamente en el lugar en que se efectúen; la misma operación nunca podrá ser objeto de dos o más impuestos.

g). Para los efectos del punto anterior, se precisará el lugar en que jurídica y económicamente deba considerarse realizada la operación.

h). La recaudación del impuesto corresponderá al Estado o a los Municipios, según la conveniencia de su control sobre los causantes respectivos.

i). El producto del impuesto se distribuirá entre los Estados y Municipios, en relación con sus necesidades, procurando, hasta donde esas necesidades lo permitan, que cada quien -Estado y Municipio- aproveche exclusivamente el producto de los impuestos que recaude.

j). La determinación del impuesto correspondiente a cada causante se hará por juntas calificadoras integradas por representantes del gobierno federal y de los Estados y Municipios y de los causantes.

B. Encomiéndese a la Comisión Permanente de esta convención la elaboración de un proyecto de ley que siga los lineamientos acabados de apuntar; recomiéndesele su inmediato envío a los gobiernos de los Estados, y encarázcasele que tenga al tanto a cada uno de ellos de la adopción de dicho proyecto para los demás gobiernos.

III. A. Reconócanse como principio generales de la imposición al comercio y a la industria, para precisar el criterio que deba presidir la legislación recaudación y control de los gravámenes sobre esas actividades:

a). Que el país debe constituir una unidad económica

ca que es necesario robustecer.

b). Que el comercio y la industria son actividades que tienen gran influencia en el desarrollo económico del país y que, por lo tanto, es conveniente fomentarlos.

c). Que la unidad del proceso económico debe asegurarse mediante la supresión de las barreras -de cualquier clase - que sean- que tiendan a limitar la libertad del comercio o a defender o a favorecer la producción local frente a la de - -- otros Estados, o a la extranjera.

d). Que el impuesto debe ser un elemento constante y uniforme en el costo de producción y distribución, y por ningún motivo ser un factor favorable o desfavorable en la concurrencia mercantil.

e). Que la existencia de alcabalas o de procedimientos alcabulatorios para el control y la recaudación de los impuestos, perjudica gravemente a la economía nacional y constituye una violación grave al texto constitucional; pero que perjudican más a la economía nacional, aún cuando no violen el texto constitucional, los procedimientos de determinación, recaudación y control que, sin ser francamente alcabulatorios, se traducen, requieren o permiten un tratamiento diverso para las -- mercancías en razón de su procedencia o destino, así como los\_ que en la práctica se aplican en forma no prevista por las leyes respectivas o distinta de la que ellas consagran.

f). Que la determinación del impuesto a cargo de cada causante debe basarse en elementos comparables o en índices - precisos de su capacidad contributiva, y circunscribirse en - forma tal que dichos elementos o índices aseguren la equidad\_ en el impuesto e impidan por consiguiente, la arbitrariedad - de las autoridades para fijarlo.

g). Que no es conveniente aumentar la carga del impues- to con la imposición al causante de obligaciones de difícil - cumplimiento o inadecuadas a su capacidad intelectual, rela- cionada con sus posibilidades económicas.

h). Que las formas y fechas de pago correctamente de- terminadas facilitan el pago del impuesto y limitan la evasión.

IV. A. Inclúyanse dentro del impuesto general al co- mercio y a la industria que se establezcan de acuerdo con la - segunda conclusión, los impuestos locales y municipales sobre\_ toda clase de actividades comerciales e industriales, y supri- manse, por lo tanto, todos los impuestos especiales sobre el - comercio con determinados artículos.

B. Límitese la imposición especial a la industria en\_ los casos en que ella sea plenamente justificable de acuerdo - con las resoluciones que la Asamblea adopte sobre esa materia.

C. Tan pronto como sea posible expedir la legislación

a que se refiere la primera conclusión, suprimase el impuesto federal sobre compraventa al por mayor.

V. A. Encomiéndese a la Comisión Permanente de esta convención que inicie, desde luego, estudios encaminados a precisar las cuotas máximas que deban establecerse para los impuestos al comercio y a la industria en relación con el volumen real de las operaciones mercantiles e industriales que se efectúen en cada Estado, el de las que se efectúen en el país y las necesidades mínimas que los Estados y Municipios deban satisfacer mediante la imposición a esas actividades.

B. Reconózanse como cuotas máximas, al uniformarse la legislación, las que -de acuerdo con esta conclusión- sean adecuadas a la mayoría de los Estados y sugiérase a los que por circunstancias especiales puedan sufrir algún quebranto, la forma práctica para suplirlo.

VI. Establézcase para todos los casos que sea posible, la determinación anual o bienal del impuesto a cargo de cada causante (modificable sólo por causas supervinientes que acrecienten o disminuyan en forma apreciable su capacidad económica), e impléntese el pago mensual o bimestral del impuesto directamente en las oficinas recaudadoras.

VII. Prevéngase por sus respectivos superiores a las oficinas recaudadoras de la Federación, de los Estados y de los Mu

nicipios, que se presten mutua ayuda, suministrándose los datos e informes que soliciten unas de otras, y comunicándose entre sí los hechos de que tuvieran noticia y que puedan ser de interés en el control o recaudación de los impuestos de cuya administración está cada una de ellas encargada.

VIII. La colaboración de los causantes es benéfica para la administración y control de los impuestos al comercio y a la industria; en consecuencia, estímlese dando representación a los interesados en los organismos que se establezcan, para la determinación del impuesto a cada causante cuando para ella sea necesaria la calificación.

Organícese la representación de los causantes de tal manera que la calificación se haga siempre por un miembro del grupo al que pertenezca el interesado, y que un procedimiento de rotación asegure la equidad en la calificación.

IX. A. Repártase el rendimiento de los impuestos generales al comercio y a la industria entre los Estados y Municipios, atribuyendo fundamentalmente a estos últimos el producto del gravamen sobre los negocios de desarrollo enteramente local.

B. Al lograrse la unificación de la legislación conforme a la conclusión primera, concédase a la Federación una participación que le compense del producto del impuesto sobre compra venta al por mayor que de acuerdo con las conclusiones de esta



convención debe ser derogado-; y, al efecto, determinense las -  
cuotas máximas de manera que el monto de esa participación no -  
afecte a los Estados ni a los Municipios.

C. Tan pronto como se realice la condición suspensiva  
establecida en el punto anterior, concédase a los Estados y Mu-  
nicipios una participación fija en el rendimiento total del im-  
puesto sobre la renta. Por vía de ensayo, iníciense en el seno  
de la Comisión Permanente de la Convención Fiscal, trabajos en-  
caminados a conceder desde 1934 a los Estados y Municipios par-  
ticipaciones que aseguren la cooperación de autoridades federa-  
les y locales en los esfuerzos que por mutua conveniencia se lle-  
ven a cabo para hacer más productiva esta fuente de imposición.

X. Precísense de acuerdo con las conclusiones que ante-  
ceden, las facultades de la Federación, de los Estados y Munic-  
pios en materia de impuestos al comercio y a la industria, y -  
promuévanse en su oportunidad las reformas constitucionales per-  
tinentes para consagrar la delimitación de esas facultades.

XI. La Segunda Convención Nacional Fiscal considera que  
es urgente para el desarrollo del comercio y de la industria na-  
cionales la existencia de una red completa de vías de comunica-  
ción que formen un sistema dentro del cual se sumen y complemen-  
ten los diversos medios de transporte.

La convención estima que mientras el país no esté en -

condiciones de mantener sistemas de transporte en competencia, y sea urgente unir unos y otros los diversos mercados nacionales, es desde todos puntos de vista conveniente preferir para la construcción de caminos los lugares que no dispongan de vías férreas, y crear y sostener líneas aéreas para facilitar la comunicación de puntos entre los que cualquier otro medio de transporte sería difícil o dilatado.

La propia convención encarece a la Secretaría de Hacienda sirva de conducto para pedir a la de Comunicaciones y Transportes la revisión de las tarifas ferrocarrileras, teniendo en cuenta:

a). Que el desenvolvimiento económico del país depende en gran parte de que la circulación de las materias primas y productos elaborados sea amplia, rápida y económica.

b). Que por virtud del desarrollo de los nuevos medios de transporte, el ferrocarril ha de emplearse fundamentalmente para grandes distancias y grandes fletes, y que sobre esa base no puede ni debe estar en competencia con los otros medios de transporte.

c). Que, lograda la estabilización financiera de la empresa de los ferrocarriles nacionales -en vista de la amplitud de su sistema, del interés público fincado en la economía y eficiencia en la circulación de los productos y teniendo en cuenta

la circunstancia de que el gobierno federal mantiene el control de su administración-, debe ser secundaria la obtención de utilidades en esta empresa, y deseable que solamente produzca dividendos en lo estrictamente indispensable para que los capitales ajenos al gobierno federal obtengan un interés razonable.

XI. La Segunda Convención Nacional Fiscal considera que la derogación del impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles constituirá una medida eficaz para el abaratamiento de los transportes y el desarrollo consiguiente del comercio y la industria nacionales.

Por último las conclusiones en lo que respecta a la subcomisión de impuestos sobre operaciones jurídicas y adquisiciones profesionales, son las siguientes:

I. Tiéndase a que tanto la Federación como los Estados supriman los impuestos sobre transmisión de dominio y sobre -- operaciones contractuales, que entorpecen la circulación de la riqueza.

II. Sustituyanse los impuestos sobre transmisión de dominio a que se refiere la proposición anterior, por un impuesto - sobre el incremento no ganado de la tierra, en los términos establecidos por las conclusiones aprobadas en el dictámen sobre el impuesto territorial.

III. Tiéndase a que tanto la Federación como los Estados

supriman los impuestos que impiden la expedita administración de justicia y la formalización de los actos jurídicos.

IV. Procúrese que las cuotas que actualmente se cobran por concepto de verdaderos servicios judiciales o administrativos, principalmente del Registro Público de la Propiedad, que asumen actualmente el carácter de impuestos mixtos, se reduzcan a sus justos límites, no exigiéndose sino el costo del servicio suministrado.

V. Evítese la duplicación de gravámenes, tanto por la Federación como por los Estados, al cobrar cuotas, por una parte, sobre las operaciones o contratos y, por otra, sobre el acto o documento, a fin de simplificar nuestro sistema impositivo.

VI. Tiéndase a la supresión de los gravámenes sobre los asientos que hagan las oficinas del Registro Civil, respecto del estado civil de las personas.

VII. Suprimanse los gravámenes relativos a la legalización de firmas, puesto que se considera indebido el que tanto las autoridades judiciales como las administrativas cobren cuotas, generalmente muy elevadas, por el reconocimiento de firmas de los funcionarios o empleados de su jurisdicción."<sup>25</sup>

---

(25). Memorias de las Convenciones Nacionales Fiscales, págs. 58 a 69.

En esta ocasión los esfuerzos vertidos en la realización de esta convención dieron mejores resultados, ya que a instancia de sus recomendaciones se lograron diversas reformas, tanto a la Constitución, en su artículo 73, como a la Ley sobre Herencias y Legados, también propiciaron que muchos impuestos locales se federalizaran, asimismo se inició la prestación recíproca de participaciones entre la Federación y los Estados.

Tercera Convención Nacional Fiscal.- Siendo presidente de la República el Licenciado Miguel Alemán y Secretario de Hacienda el Licenciado Ramón Beteta, se convocó a los gobiernos de los Estados y Municipios a la Tercera Convención Nacional Fiscal, prueba clara de la necesidad de una reforma fiscal profunda tal y como lo deja ver una parte del oficio de la convocatoria, que nos permitimos transcribir a continuación: "Colocado nuevamente el país frente a la necesidad de contar con más y mejores servicios públicos que demandan una economía pública y bien organizada, se ve ahora, el gobierno nacional, frente al antiguo problema fiscal, el mismo que se presentaba en 1925 en sus antecedentes, en sus manifestaciones generales y en sus inconvenientes prácticos pero agravados enormemente, como consecuencia de 22 años más de vida de un régimen que ya en 1925, se calificó de complicado, antieconómico e injusto; que por no haberse corregido sino por el contrario, empeorado, como resultado de la creación de nuevos impuestos tanto por la Federación como por los Estados, es ya insostenible; hay más impuestos, éstos son más complicados en sí mismos y más faltos de armonía en el conjunto; han aumentado los requisitos y trámites exigidos -

el conjunto; han aumentado los requisitos y trámites exigidos - por las leyes fiscales que se traducen en cargas económicas y - molestias para el causante pero que no aumentan el ingreso al - erario ni facilitan su control; se ha generalizado el fraude y la ocultación que desprestigian al fisco y corrompen al contri- buyente; y a pesar de tanta carga y tanto molestia para el cau- sante ni la Federación, ni los Estados, ni los Municipios cuen- tan con recursos bastantes para prestar adecuadamente los servi- cios públicos que el país reclama en este momento".<sup>26</sup>

"La convención trabajó del 11 al 28 de noviembre del - año de 1947 y llegó a las siguientes conclusiones en materia de impuestos generales al comercio y a la industria:

I. Unifórmese en la República la imposición sobre el - comercio y la industria.

II. Como primer paso inmediato para lograrlo recomiénd~~e~~ se a las autoridades federales:

A. Que supriman los impuestos especiales al comercio - que actualmente tienen establecidos, inclusive el de expendios de bebidas alcohólicas.

B. Que establezcan cuanto antes un impuesto sobre in-- gresos en función de las ventas comerciales, derogando, a partir de la fecha en que principie a surtir sus efectos el que se su-

giere, los federales sobre compraventa y sobre actos, documentos y contratos de carácter mercantil. El gravamen que se recomienda debe tener los siguientes rasgos fundamentales:

- a). Será de carácter proporcional.
  
- b). No establecerá tasas diferenciales en razón de la clase de productos materia de la venta, pero se recomienda que la industria sea gravada con cuotas menores que el comercio.
  
- c). Las tasas serán las más reducidas posibles.
  
- d). Para determinar el crédito fiscal correspondiente a cada causante, éstos presentaran declaraciones periódicas.
  
- e). La legislación federal dará intervención a las autoridades locales y a los causantes en la verificación o comprobación de los datos contenidos en las declaraciones de dichos causantes.
  
- f). No quedarán afectos al pago de este gravamen los ingresos que se obtengan por actividades industriales o comerciales afectas a un impuesto especial.
  
- g). Estará en vigor el impuesto sobre ventas de carácter federal, hasta que se establezca en todo el país un impuesto en función de las ventas comerciales, sin perjuicio de lo

dispuesto en el inciso "d" de la conclusión IV.

C. Que las autoridades federales establezcan, teniendo en cuenta los rasgos contenidos en el punto anterior un impuesto local para el Distrito y Territorios Federales, debiendo derogar, a partir de la fecha en que principie a surtir sus efectos este gravamen, los que en estas entidades se recaudan por concepto de giros mercantiles e industriales así como el especial sobre artículos de lujo y, de ser posible, el de compraventa de alcohol.

III. Recomiéndese a los Estados que desde luego den los pasos necesarios para la fusión, en uno solo, de los impuestos estatales y municipales sobre el comercio y la industria, sobre las siguientes bases:

- A. Se gravaran los ingresos por ventas.
- B. El impuesto será proporcional.
- C. Las tasas serán menores para la industria que para el comercio.

IV. Recomendaciones de carácter general:

A. Que el organismo al que se asigne por esta Tercera Convención Nacional Fiscal la función de llevar a la práctica las resoluciones de la misma, realice los trabajos y estudios necesarios a la brevedad posible, para la implantación o estable



cimiento de una legislación general en la República, sobre ingresos en función de ventas comerciales, que sustituirá a los que los Estados y Municipios tienen en la actualidad sobre ventas, capitales, operaciones mercantiles patentes sobre actividades mercantiles e industriales, etc.

El gravamen tendrá los rasgos fundamentales a que se refiere el punto B de la conclusión II y además:

a). El rendimiento del impuesto a que este punto se refiere (gravamen general sobre ingresos en función de ventas comerciales e industriales), se repartirá entre los Estados y los Municipios.

b). La recaudación y administración del impuesto de que se trate corresponderá a las autoridades fiscales de los Estados.

c). Estará en vigor hasta que se implante el impuesto sobre ventas en función del consumo.

Cuando alguno o algunos de los Estados establezcan sus impuestos al comercio y a la industria en función de las ventas comerciales; sujetándolos a las bases anteriores, se aplicará tan solo la legislación local, en la que se reconocerá a la Federación una participación equivalente al impuesto federal que debe de aplicarse y que en ningún caso podrá exceder del 33%.

B. Que el repetido organismo al que encomienda esta -  
convención la realización de las decisiones por ella tomadas -  
efectúe cuanto antes los estudios necesarios para determinar la  
posibilidad de implantar en la República el impuesto sobre ventas  
al consumo. Igual recomendación se hace a cada uno de los Es-  
tados y Municipio. En las labores a que el presente párrafo -  
se refiere, las entidades políticas citadas se prestarán reci-  
proca ayuda.

C. El organismo a que el párrafo anterior se refiere -  
formulará llegado el momento, un anteproyecto de legislación so  
bre ventas en función del consumo, a efecto de que éste se so  
me ta a una nueva asamblea de autoridades fiscales de la Federa- -  
ción y de los Estados en la que será oída una representación de  
los causantes.

D. En caso de implantarse el impuesto sobre ventas al -  
consumo, dejará de regir el gravamen sobre ingresos en función  
de ventas comerciales.

V. En lo no previsto y que no se oponga a las anterio-  
res recomendaciones, la Asamblea ratifica las conclusiones de -  
la Segunda Convención Nacional Fiscal, en materia de impuestos\_  
al comercio y a la industria".<sup>27</sup>

Debemos hacer mención que en otras de las conclusiones\_

---

(27). Memorias de las Convenciones Nacionales Fiscales.  
págs. 70 a 83.

de esta convención se habla de la progresiva desgravación de - todo lo referente a la agricultura hasta llegar a la exención\_ más completa de esta tan importante actividad del país.

La Secretaría de Hacienda estimó que, muy a pesar de - las buenas características de este impuesto al consumo, por -- las circunstancias imperantes en el país no era posible su - aplicación, por lo cual se optó por una derivación del mismo, - lo que ineludiblemente acarrearía dos inconvenientes, personal\_ mente consideramos que fueron dos grandes aciertos, uno que la producción y el comercio al mayoreo no iban a quedar liberados del impuesto, y el otro que es inevitable que el impuesto se - aplique en cada venta aunque el producto no se consuma (que - vendría a ser el impuesto federal sobre ingresos mercantiles).

Apuntamos líneas arriba que consideramos los inconve- nientes antes citados como dos verdaderos aciertos, basándonos en que si el impuesto es al consumo por lo tanto no debían por ningún motivo quedar exceptuadas de pago la producción, la ven\_ ta al mayoreo o la venta de productos aunque no se consumieran, porque lo cierto es que al cambiar un producto su estado, pre- sentación o composición se está consumiendo en una forma u - - otra.

El maestro Ernesto Flores Zavala, discrepa de nuestra\_ opinión al elaborar, en su libro, las características que debe tener esta clase de impuestos al consumo, las que nos permiti--

mos reproducir a continuación:

"A. Este impuesto se debe establecer con la expresa intención de hacerlo recaer directamente en los consumos individuales. Esto conducirá a gravar la venta de toda propiedad tangible sobre la cual el comprador tenga el propósito evidente de consumirla y no de revenderla; por lo mismo recaerá sólo en el consumo final. Así la circunstancia de que el comercio y la industria no cubran directamente este gravamen, que vendrá a recaer directamente sobre el consumidor, se corregirá tomando en consideración que tales actividades habrán de contribuir a los gastos públicos del país mediante el impuesto que debe serles propio; esto significa que los comerciantes sólo pagarán el impuesto sobre la renta y que los consumidores pagarán el impuesto sobre ventas al consumo.

B. El comerciante será el sujeto del impuesto solo en el sentido que tendrá la obligación de retener el importe del impuesto y entregarlo al fisco, pero sin afectar sus ingresos propios o los costos de venta.

C. La venta de artículos sujetos a impuestos de carácter especial no se incluirán en lo general dentro del impuesto al consumo.

D. La venta o prestación de un servicio, podrá incluirse dentro del impuesto general al consumo, tanto por que en gran

número de casos se puede decir, aunque en forma gramaticalmente inadecuada, que se vende un servicio, cuando que al prestarse - tal servicio determinados artículos llegan a la etapa final del consumo.

E. La industria quedará exceptuada del impuesto al consumo. Igual tratamiento podrá seguirse con los artículos cuyos precios forman parte importante del costo de producción o del equipo productivo del capital circulante.

F. Quedarán exceptuadas las ventas al mayoreo o para reventa.

G. Se considerará conveniente la exención de los establecimientos cuyas ventas sean muy reducidas o pequeñas, tanto por razones de equidad como con fines de simplificación administrativa.

H. La tarifa del impuesto debe ser proporcional y de cuotas hasta donde sea posible bajas, a efecto de no gravar excesivamente los artículos de mayor consumo.

I. Es circunstancia primaria el hecho de que los comerciantes hagan repercutir el impuesto a efecto de alcanzar la finalidad del sistema, que a este respecto consiste en que el consumidor cubra el importe del gravamen".<sup>28</sup>

---

(28). Flores Zavala, E. op. cit. págs. 368 a 370

A. EL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES. En 1948 se implantó en México el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, con el propósito de sustituir la parte relativa al impuesto general del timbre que resultaba obsoleto para gravar el comercio y la industria, así como suprimir los gravámenes sobre patentes o giros mercantiles que existían en las diversas entidades federativas del país cuyas tasas y tratamientos diferentes hacían difícil para el causante el cumplir con sus obligaciones fiscales.

Con el impuesto federal sobre ingresos mercantiles se trató de establecer un impuesto sencillo y fácil de administrar tanto para el contribuyente como para las autoridades administrativas, con una sola tasa que afectara a todas y cada una de las etapas de industrialización y comercialización de bienes y servicios, siempre que tales operaciones fueran de carácter mercantil.

A partir de aquel año, la ley del impuesto sobre ingresos mercantiles ha sufrido innumerables reformas entre las cuales destaca la del año de 1971, en que se estableció la tasa especial del 10% para los productos suntuarios, con el propósito de igualar la carga fiscal de los productos de consumo necesario con la de los productos suntuarios, los que por sus pocas etapas de industrialización y comercialización resultaban menos gravados que los productos de consumo necesario que tienen

un proceso de industrialización y comercialización más largo.

Conviene resaltar que en aquel entonces, 1971, la tasa general del 3% en varias etapas se consideró equivalente a la especial del 10%.

Otras reformas importantes fueron las de 1973, 1974 y 1978, en que se aumentó la tasa general del 3% al 4% y se establecieron las tasas especiales del 5%, 15% y 30% que gravan solo a los artículos de lujo, estas diferentes tasas se establecieron tomando en cuenta el menor o mayor grado de lujo que tienen los artículos que se encuentran en el mercado.

La estructura y las características del impuesto federal sobre ingresos mercantiles con todas las reformas antes mencionadas, son las siguientes:

a). Concepto.- Es el gravamen que afecta a todos los ingresos de los sujetos que periódicamente realizan una actividad mercantil.

b). Objeto.- Es el de gravar la actividad industrial o comercial que realizan las personas.

c). Sujetos.- Los sujetos activos de este impuesto son la Federación, los Estados y los Municipios que en su oportunidad\_

van a requerir a los sujetos pasivos del pago del gravamen. - Los sujetos pasivos del impuesto son las personas físicas o morales nacionales o extranjeras que de acuerdo con la ley realicen actividades industriales o comerciales que estén gravadas.

d). Base.- El impuesto se causa sobre el valor total de los actos o actividades gravadas.

e). Tasa.- Existe una tasa general del 4% y cuatro tasas especiales que son del 5%, 10%, 15% y 30% que gravan a todos los artículos suntuarios sin excepción.

f). Características.- Que nos dan la posibilidad de clasificar a un impuesto y ver sus aspectos positivos y negativos, - que en el caso del impuesto federal sobre ingresos mercantiles son:

a).-Es un gravamen de los conocidos como impuestos a las ventas, que incide sobre el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento de bienes o por la prestación de servicios de carácter mercantil, que requieren necesariamente de la habitualidad.

b).-Por su característica de indirecto, el contribuyente es sólo un medio para que el impuesto recaiga en el consumidor final, quien paga su importe aún cuando vaya disimulado en el precio. Es así que aprovechando la circunstancia de que la traslación expresa del impuesto federal sobre ingresos mercantiles es potestativa y no obligatoria, los consumidores atraídos



por una publicidad engañosa pero comercialmente bien enfocada, se dirigen a los establecimientos en donde se anuncia que el producto o el servicio se enajena o se presta libre de impuestos; en este caso el consumidor no tiene la posibilidad de apreciar que tal hecho está muy lejos de ser cierto, porque el impuesto en cascada que viene arrastrando el producto ya forma parte de su costo, y el que se genera por la última operación (libre de impuesto), se incluye dentro del precio.

Se aclara que la repercusión del impuesto a los consumidores, es una característica esencial de los gravámenes indirectos de este tipo.

c'.-Es de carácter general porque se aplica a todas las operaciones que están dentro de su objeto, excepto las exentas por disposición expresa de la misma ley.

d'.- Afecta a todas y cada una de las etapas de industrialización y comercialización de los bienes o servicios.

e'.-Tiene efectos acumulativos o en cascada, esto es, el gravamen forma parte de los costos del producto y en consecuencia, se paga impuesto sobre impuestos ya causados, por ello su regresividad es más notable ya que afecta en mayor proporción a quienes tienen menor capacidad contributiva particularmente en los casos de productos de primera necesidad no exentos, cuyo proceso de comercialización y en algunos casos de industrialización

ción, es más largo; aunque esto se trató de combatir con el establecimiento de tasas especiales que afecten ciertos bienes o servicios no indispensables o tradicionalmente de importación, el objetivo no se logró totalmente, pues además de la problemática administrativa que originó la multiplicación de tasas, se incrementó el contrabando por el monto tan elevado del impuesto resultante.

f'.-Rompe la neutralidad, porque permite que bienes similares tengan una carga fiscal diferente en razón del número de etapas de producción o de comercialización, lo que ha llevado 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.

g'.-Su estructura posibilita la evasión, pues la mecánica del impuesto no obliga 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 ocurre la enajenación.

h'.-Su administración originalmente sencilla, se ha complicado con la multiplicidad de exenciones y con la clasificación de los productos o servicios en las tasas especiales. -- Además en las exportaciones no existe un método exacto para saber cuánto es lo que se le debe devolver al exportador por concepto de impuestos indirectos pagados. Otro problema es en la

importación de bienes pues estos productos no pagan impuestos iguales a los que afectan a los productos nacionales, estando estos últimos en evidente desventaja.

Este gravamen estuvo en vigor por más de 30 años y si a su entrada en vigencia fue novedoso ahora con los cambios económicos y sociales resulta obsoleto y fuera de toda posibilidad de aplicación so pena de hacer que el país frenara su constante progreso.

B. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- El impuesto al valor agregado, nació en Francia en 1945, después de una serie de estudios que datan del año de 1925.

A partir de su implantación en Francia, muchos países siguiendo este ejemplo establecieron el impuesto al valor agregado, pues les reportaba más ventajas que sus antiguos gravámenes a las ventas, como es el caso de Uruguay 1967, Brasil 1967, Dinamarca 1967, Alemania 1968, Holanda 1969, Argentina 1975, entre otros.

Este gravamen tiene como principal característica evitar el efecto en cascada del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, es decir, que se cobraban impuestos sobre impuestos, esto no era perceptible por los consumidores ya que los mismos se incluían en forma oculta en el precio de los bienes o servicios en las diferentes etapas de la producción y comercializa-

ción.

Con el impuesto al valor agregado, el efecto en cascada desaparece, ya que el contribuyente de derecho puede acreditar el impuesto que le hubiere sido trasladado en la compra de sus artículos, contra el gravamen a su cargo y que a su vez debe trasladar a sus clientes o contribuyentes de hecho, y así sucesivamente hasta llegar al consumidor final que es quien debe soportar la carga de todo el impuesto.

Este tipo de gravamen se empezó a estudiar en México en el año de 1968 a iniciativa del entonces Presidente de la República, secundado por su Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Esta iniciativa se orientó hacia las reuniones de funcionarios de la Secretaría de Hacienda con expertos en el impuesto al valor agregado, procedentes de países extranjeros, principalmente europeos pues en este tipo de gravamen eran los más adelantados, porque en sus respectivos países ya estaba funcionando.

La finalidad de estas reuniones, dos, fue esencialmente la de aprovechar las experiencias acaecidas en los países en que ya se aplicaba el impuesto al valor agregado, y crear una estructura impositiva sencilla, fácil de aplicar y entender por nuestras autoridades administrativas y por los contribuyentes -

quienes en última instancia serían los beneficiados. Además dicha estructura debía de estar acorde con las necesidades económicas y sociales que necesitaba el país para seguir progresando en todos los órdenes.

Las ventajas que resultaron de esas reuniones aunadas a los estudios técnicos realizados por los funcionarios de la Secretaría de Hacienda hicieron posible la creación de un antiguo proyecto de impuesto federal al gasto (I.V.A.). El cual fue puesto en práctica experimental en un grupo de empresas, esto con el fin de detectar y dar solución a la problemática que surgiría de su aplicación a los contribuyentes y a las propias autoridades administrativas.

A pesar de los avances que se consiguieron con todos los estudios y experimentos anteriores, la situación política, económica y social imperante al final de los años sesentas, hicieron que las autoridades administrativas aplazaran indefinidamente la implantación del gravamen citado.

Y fue hasta el año de 1978, en el que se presentó ante el Congreso de la Unión, la iniciativa de ley del impuesto al valor agregado pues se consideró, por parte del Presidente de la República, que era el momento adecuado para dar a conocer a la comunidad, la necesidad de cambio en la estructura impositiva indirecta.

La Cámara de Diputados en su dictamen solo expone introducir mínimos cambios gramaticales en el texto del proyecto que no variaron la estructura del impuesto.

Por su parte la Cámara de Senadores, en su dictamen sólo estimó pertinente hacer referencia a las correcciones gramaticales propuestas por la legisladora, argumentando que esto serviría para dar una mejor comprensión y claridad a la ley.

La ley del impuesto al valor agregado debidamente sancionada fue publicada a finales de 1978.

Con el propósito de hacer una verdadera reforma impositiva y mejorando cada vez más su estructura tributaria, además de las ventajas que este impuesto representa, México decidió adoptar el impuesto al valor agregado, mismo que entró en vigor el primero de enero de 1980.

El impuesto al valor agregado en el momento de hacer este trabajo tiene la estructura y las características siguientes:

a). Concepto.- El impuesto al valor agregado es el gravamen que afecta al valor que se agrega a los productos en todas y cada una de las etapas de industrialización y comercialización, pudiendo el causante deducir de éste el gravamen que le hubieren trasladado con motivo de su actividad.

b). Objeto.- Grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, la concesión del uso o goce temporal de bienes, la importación de bienes o servicios, la exportación de bienes y servicios, sin exigir el requisito de mercantilidad ni la característica de la habitualidad.

c). Sujeto.- Es la persona física o moral o la unidad económica que realice el acto o actividad gravados incluyendo a las entidades gubernamentales cuando las efectúen y no correspondan a sus funciones de derecho público, así como los organismos descentralizados y las demás personas exentas de otros gravámenes.

d). Base.- El impuesto se causa sobre el valor total de los actos o actividades gravados, incluyendo cualquier cantidad que se le adicione. Del monto del impuesto que se genera, se debe deducir el que le fue trasladado al contribuyente y el que éste pagó en la importación, para enterar al fisco sólo la diferencia.

e). Tasa.- Se establece como tasa única la del 10% pero en las franjas fronterizas norte y sur del país y en las zonas libres de Baja California, parcial de Sonora y Baja California Sur, la tasa es del 6% cuando los actos o actividades gravados sean realizados por residentes en ellas y dentro de esas regiones.

f). Características.- Que en última instancia son las que hacen ver si un impuesto está o no de acuerdo con las necesidades de una Nación, éstas en tratándose del impuesto al valor -- agregado son las siguientes:

a).- Es un gravamen de los conocidos como impuestos a las ventas, o sea, que grava el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento, importación, exportación de bienes y servicios y por la prestación de servicios independientes.

b).- Es 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 impuesto federal sobre ingresos mercantiles el consumidor siempre está en posibilidad de conocer y cuantificar el importe exacto del impuesto que se le traslada.

c).- Es de carácter general porque grava todos los bienes o servicios que están dentro de su objeto, menos los que están expresamente incluidos en alguna exención.

d).- Es de etapa múltiple o plurifásico porque afecta todas las fases del proceso económico, o sea, la producción y comercialización de bienes y servicios.

e).- Por la posibilidad de deducir el impuesto causado en



la etapa anterior, sólo grava el valor que se agrega en cada fa se sin incluir el propio impuesto, con lo que se evita el efecto acumulativo o en cascada, propio del inequitativo impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

f'.- Logra neutralidad, porque iguala la carga fiscal de bienes o productos similares, independientemente del número de etapas por las que hayan pasado en su proceso de producción o de comercialización. Con esto, las empresas que se integran verticalmente lo harán sólo por razones internas de índole económica o administrativa y no por ahorro impositivo.

g'.- Iguala la carga fiscal de los productos importados a la de los productos nacionalmente, porque ambos productos son afectados a la misma tasa.

h'.- La estructura del impuesto desalienta y dificulta la evasión por el encadenamiento de la documentación probatoria de las operaciones realizadas en las diversas etapas de producción o comercialización, lo que se traduce en autocontrol 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 la subsecuente.

i'.- Su administración es más sencilla que la del impues

to sobre la renta. Toda vez que sólo se hace la sustracción entre lo que cobró al consumidor y lo que pagó al distribuidor, enterando la diferencia al fisco en la fecha de pago. Igual facilidad existe en el momento de la exportación, pues inmediatamente es identificable el impuesto incorporado a los bienes y en consecuencia el que debe devolverse al exportador.

### CAPITULO III

#### LA LEY DEL I.V.A. EN MEXICO

##### 1. SINTESIS E INTERPRETACION DE LA LEY.

- a). Disposiciones generales
- b). De la enajenación de bienes
- c). De la prestación de servicios independientes
- d). Del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes
- e). De la importación de bienes y servicios
- f). De la exportación de bienes y servicios
- g). De las obligaciones de los causantes
- h). De las facultades de las autoridades
- i). De las participaciones a las entidades federativas
- j). Transitorios

## CAPITULO III

### LA LEY DEL I.V.A. EN MEXICO

La ley del impuesto al valor agregado en México fue publicada a finales del año de 1978 e inició su vigencia el primero de enero de 1980. El margen entre la publicación y el inicio de vigencia de esta ley, se programó con el fin de dar una difusión masiva lo más completa posible de la estructura, mecánica de aplicación y beneficios del impuesto al valor agregado. Impuesto que es el más adecuado por el constante desarrollo del país, y que permitirá evitar la injusticia que veníamos padeciendo con el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, al causarse impuestos sobre impuestos.

El margen antes mencionado tuvo otra finalidad no menos importantes que las ya anotadas, la de solucionar, hasta donde fuera posible, la problemática administrativa que surgiría con la aplicación de este tipo de gravamen indirecto.

Particularmente consideramos que esta última finalidad

es la más importante desde el punto de vista estrictamente jurídico pues nos permitirá contar con una aplicación lo más cercano posible a lo justo, esto es proporcional y equitativamente bien aplicada.

1. SINTESIS E INTERPRETACION DE LA LEY.- El impuesto al valor agregado como ya lo mencionamos anteriormente, inició su vigencia el primero de enero de 1980 y a sólo 8 meses de su aplicación la Secretaría de Hacienda ha empleado frecuentemente la expedición a nivel interno de criterios, interpretación de las leyes fiscales al caso concreto, con los que se pretende dar solución a los diversos problemas de aplicación de la ley del impuesto al valor agregado.

Siendo ese el tema central de este trabajo, a continuación nos permitimos citar la ley del impuesto al valor agregado adicionada con los criterios que emite la Secretaría de Hacienda, tratando con esto de determinar si en estas interpretaciones la Secretaría de Hacienda se apega a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación y por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en lo que respecta a la interpretación de las leyes fiscales que establezcan cargas o las eximan de ellas a los particulares.

#### LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ARTICULO 1.- Están obligados al pago del impuesto al va

lor agregado establecido en esta ley, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que en territorio nacional, - realicen los actos o actividades siguientes:

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

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

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma ex presa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, - los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. Se en tenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el con-- tribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran -- trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta ley.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo -

los oficiales.

**ARTICULO 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 citadas 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 los casos 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, independientemente 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%.

"Criterio que establece la Secretaría de Hacienda en tratándose de automóviles nuevos es de que además estos vehículos no deben de abandonar esas franjas o zonas so pena de pagar el gravamen general para el país".

Esta interpretación va más allá de lo dispuesto en la ley del impuesto al valor agregado y su reglamento, pues establece un requisito absurdo como es el de que un automóvil no abandone cierto lugar coartando con esto no solo el espíritu de la propia ley sino también las libertades de tránsito y de propiedad de las personas con respecto a sí mismas y a sus bienes.

Ahora bien teóricamente se crea un conflicto de Poderes, pues esta disposición administrativa grava el bien en cuestión y el único Poder constitucionalmente facultado para hacerlo es el Legislativo.

Se hace ver con la aplicación de este criterio que el predominio del Poder Administrativo sobre el Poder Legislativo en este caso rompe con el equilibrio de Poderes que el Constituyente plasmó en la Constitución como una necesidad de la libertad.

ARTICULO 3.- La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1 y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta ley.



La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público.

"Criterio; en el que las empresas constructoras que contraten con dependencias del Gobierno Federal, deberán trasladar le a éstas el impuesto al valor agregado por las obras de construcción de inmuebles contratadas o revalidadas al primero de enero de 1980. La Tesorería de la Federación emitirá unos Certificados Especiales, con los que las dependencias del Gobierno Federal pagarán a las constructoras el impuesto al valor agregado que causaron al contratar sus servicios, previo a lo anterior se harán las deducciones siguientes: del 5% de depósito de garantía del cumplimiento del contrato de obra, del 3.75% del 95% referente al impuesto sobre la renta, del 1% por obras de beneficio social si es el caso, del 5 al millar por derechos de inspección y del 2 al millar de aportación para el Instituto de Capacitación de la Industria de la Construcción, cuando la suma de las deducciones anteriores sea igual o exceda el monto del impuesto al valor agregado que se haya causado, no se expedirá el Certificado Especial".

Disposición que cumple satisfactoriamente con el método de interpretación que establece el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación y además denota fehacientemente la característica de generalidad que debe tener todo impuesto, esto sin -

contar que funciona como seguro de cobro de los porcentajes en tes expresados.

ARTICULO 4.- El acreditamiento consiste en restar el im puesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley las tasas a que se refieren los artículos 1 ó 2, según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta ley o que estén compre ndidos en los artículos 13 y 30 de la misma. Para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta.

Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado sólo por una parte de las actividades, únicamente -- acreditará lo correspondiente a dicha parte. Si ésta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el porcentaje que el valor de los actos por los que sí deba pagarse el impuesto represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.

II. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en documentación que satisfaga los requisitos que establece esta ley y, en su caso, el reglamento.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades.

Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles cuando se hubiere pagado la tasa del 6%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en las franjas o zonas a que se refiere el artículo 2.

ARTICULO 5.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo en los casos señalados en el artículo 33. Dichos ejercicios coincidirán con los del impuesto sobre la renta y, en defecto de ellos o porque el contribuyente no cause este último impuesto, se entenderá que el ejercicio coincide con el año de calendario.

Los contribuyentes efectuarán pagos mensuales a más -- tardar el día 20 o al siguiente día hábil, si aquél no lo fuere, de cada uno de los meses de ese ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas. El pago mensual 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 impuesto del ejercicio, deducidos los pagos mensuales, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta presentarán además, con la declaración definitiva de este gravamen, un ejemplar de la declaración del impuesto al valor agregado, a que se refiere este párrafo.

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

ARTICULO 6.- Cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor del contribuyente, éste se aplicará contra el impuesto que se cause en los meses siguientes hasta agotarse. Los saldos que resulten a favor del contribuyente

en la última declaración mensual de su ejercicio no se podrán aplicar en declaraciones posteriores.

Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá aplicarlas en declaraciones posteriores o solicitar su devolución.

Se podrá solicitar en su parte correspondiente, la devolución de saldos mensuales pendientes de acreditar, en los casos de exportación, de ejecución de planes de inversión comprobados ante la Secretaría de Hacienda, de primera enajenación de bienes comprendidos en la fracción XII, del artículo 9 de esta ley y cuando se trate de actos o actividades realizados en las franjas fronterizas y zonas libres que menciona el artículo 2.

Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en las declaraciones posteriores.

ARTICULO 7.- El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos gravados por esta ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales el monto de dichos conceptos, del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado, se cancela o se restituye, según sea el caso.

El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes enajenados, disminuirá el impuesto cancelado o restituído de las cantidades acreditables o que tuviere pendientes de acreditamiento.

#### DE LA ENAJENACION.

ARTICULO 8.- Para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación:

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 por las cuales 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, aún cuando la transferencia de propiedad opere con posterioridad o no llegue a efectuarse. En este último caso se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en el artículo 7, de esta ley.

III. Las adjudicaciones, aún cuando se realicen 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.

ARTICULO 9.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I. El suelo.

II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa-habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen para casa-habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

III. Animales y vegetales, que no estén industrializados.

IV. Carne en estado natural.

V. Tortillas, masa, harina y pan, sean de maíz o trigo.

VI. Leche natural y huevo, cualquiera que sea su presentación.

VII. Azúcar, mascabado y piloncillo.

VIII. Sal.

IX. Agua no gaseosa ni compuesta, excepto hielo.

X. Ixtle.

XI. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor.

XII. Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas y ganaderos.

XIII. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

XIV. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, así como los premios respectivos siempre que sean objeto de la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Sorteos y Juegos Permitidos.

XV. Moneda nacional y monedas extranjeras.

XVI. Partes sociales y títulos de crédito, con excepción



de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto.

XVII. Los que enajenen instituciones de crédito, que sean de su propiedad. No quedan comprendidos en esta exención la enajenación de construcciones adheridas al suelo que no se destinen o utilicen para casa-habitación ni la de bienes recibidos en fideicomiso.

Para los efectos de las fracciones III y XII de este precepto se considera que se industrializan los productos cuando se modifica su estado, forma o composición.

XVIII. Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de la Ley de la Reforma Agraria, así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda en disposiciones de carácter general.

El consumo de alimentos a que se refiere este artículo, que se realice en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta ley.

"Criterio aplicable a las fracciones III y IV de este -

artículo; por virtud del cual la enajenación de manteca sí causará el pago del impuesto al valor agregado, toda vez que es un producto animal industrializado, no comprendido dentro de las exenciones a que se refieren estas fracciones".

Aclaración que vino a terminar con un problema ocasionado por la Cámara Nacional de Comercio de la Ciudad de México al publicar unas listas de productos exentos en donde incluyó a la manteca, error grave pues la manteca es un producto industrializado. Disposición que trajo en principio la indignación de los contribuyentes, pero que después de la explicación que se les dió por los diversos medios de consulta que tiene la Secretaría de Hacienda, la aceptaron en sus términos.

"Criterio aplicable a la fracción VIII de este artículo; esta exención se refiere al cloruro de sodio para consumo humano o animal y no así para las sales de uso industrial".

Aclaración que está fuera de lugar, toda vez que el reglamento de la ley del impuesto al valor agregado en su artículo 22 fracción IV, hace la distinción pertinente de a cuál sal se refiere.

"Criterio aplicable a la fracción XI de este artículo; en el que tratándose de las industrias editoras de libros, periódicos y revistas no pagarán el impuesto al valor agregado por la edición y venta de esos productos, pero sí pagarán este

gravamen por la prestación de servicios de publicidad que efectúen".

Disposición administrativa que cuidando el motivo cultural de esta exención, grava acertadamente la prestación del servicio de publicidad que se hace en los libros y revistas.

"Criterio aplicable a la fracción XIV de este artículo; en donde los actos o actividades que lleven a cabo la Lotería Nacional y los Pronósticos Deportivos no pagarán el impuesto al valor agregado por la venta de billetes el primero y por la venta de quinielas el segundo".

Es a todas luces innecesaria esta indicación pues ambos organismos están regidos por la Ley Federal del Impuesto Sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos y por ende caen dentro de la exención de que trata esta fracción.

"Criterio aplicable a la fracción XV de este artículo; no se pagará el impuesto al valor agregado por la enajenación de piezas que se consideren como moneda conforme a lo dispuesto por el artículo segundo de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos; las de oro y plata que hubieren tenido tal carácter, así como las denominadas onzas troy de oro y plata".

Pertinente aclaración es la anterior pues para la mayoría de la gente las monedas que salen de la circulación pier-

den esa característica y se convierten en objetos de colección y por ende de lujo.

"Criterio aplicable a la fracción XVII de este precepto; en donde la enajenación de metales preciosos a instituciones de crédito y Casa de Moneda, no causará el impuesto al valor agregado, así como tampoco causará dicho impuesto la importación de metales preciosos que hagan dichas instituciones de crédito".

Exenciones propias de un acto legislativo y no de una indicación administrativa, pues a ésta sólo le compete aclarar la ley y no modificarla, adicionarla y mucho menos contradecirla. Pero a pesar de esta prohibición las autoridades administrativas han hecho de la atribución que le confiere al artículo 82 del Código Fiscal de la Federación un instrumento para establecer exenciones y gravámenes, violando con esto no sólo las leyes ordinarias como el Código Fiscal de la Federación, sino también la división de poderes consagrada en la Constitución Mexicana.

Pero lo verdaderamente caótico es la incertidumbre en la que van a colocar a los contribuyentes con la expedición de este tipo de interpretaciones que están fuera de todo lo legalmente posible.

ARTICULO 10.- Para los efectos de esta ley, se entien-

de que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujeta a matrícula o registro mexicano, se considerará realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentre materialmente fuera de dicho territorio.

Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.

ARTICULO 11.- Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

I. Se envíe el bien al adquirente. A falta de envío al entregarse materialmente el bien. No se aplicará esta fracción cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo.

II. Se pague parcial o totalmente el precio.

III. Se expida el documento que ampare la enajenación.

ARTICULO 12.- Para calcular el impuesto tratándose de

enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se adicionen o carguen al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o mortorios, 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 del avalúo.

Las cantidades que se adicionen al precio en los términos del párrafo que antecede, salvo los intereses, 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.

"Criterio; en el que se da opción a las empresas cuya actividad principal sea la venta de automóviles usados adquiridos de particulares, de pagar el impuesto al valor agregado, que causen sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta. Los gastos por reparaciones y mejoras no formarán parte del precio de compra, pero el impuesto que se les traslada por esos motivos, será acreditable de acuerdo a lo señalado por el artículo 4 de esta ley. Cuando se opte por este régimen se notificará este hecho a la Secretaría de Hacienda".

Acertada interpretación que le da opción a las empresas cuya actividad principal sea la venta de automóviles usados ad-

quiridos de particulares, de pagar su impuesto, atendiendo a - que la venta de artículos muebles usados hecha por particula- res no causa el impuesto al valor agregado, adicionando a este beneficio la posibilidad de acreditar el impuesto al valor - - agregado que les trasladaron por las composturas y mejoras a los vehículos, si es el caso.

ARTICULO 13.- En la primera enajenación de los bienes a que se refiere la fracción XII del artículo 9 de esta ley, - se acreditarán o devolverán las cantidades que por impuesto al valor agregado se hubieran trasladado al enajenante o éste hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a los bienes por los que se efectúe la primera enajenación. En caso de devolución su monto será el 10% del valor de las enajenaciones hasta agotar el saldo pendiente de acreditar que exista en el mes de que se trate.

#### DE LA PRESTACION DE SERVICIOS

ARTICULO 14.- Para los efectos de esta ley se considera prestación de servicios independientes:

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

II. El transporte de personas o de 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 remuneración.

"Criterio aplicable a las fracciones I y IV de este artículo; por el que no pagarán el impuesto al valor agregado los agentes y comisionistas que lleven a cabo la enajenación de billetes de la Lotería Nacional y quinielas de los Pronósticos Deportivos.



Adecuadamente se realizó este criterio, pues se basó principalmente en la labor de asistencia que tienen que realizar los organismos para los que trabajan estas personas atendiendo a un punto de vista meramente social. Pero legalmente no son las autoridades administrativas las facultadas para exentar a tal o cual grupo de personas por realizar tal o cual actividad.

ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I. Los prestados directamente por la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios que no correspondan a sus funciones de derecho público.

II. Los prestados por instituciones públicas de seguridad social.

III. Los prestados en forma gratuita.

IV. Los de enseñanza, que presten los organismos descentralizados y los establecimientos particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación.

V. El transporte público de personas, excepto cuando requiera de concesión o permiso federal para operar.

VI. Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos por concepto de perforación de pozos; alumbramiento y formación de retenes de agua; desmonte y caminos en el interior de las fincas; preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola; cosecha y recolección; así como vacunación, desinfección e inseminación artificial de ganado, siempre que sean indispensables para la realización de actividades agrícolas o ganaderas.

VII. Los de maquila de harina o masa, de maíz o trigo.

VIII. Los de pasteurización de leche.

IX. El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen renta vitalicia o pensiones, así como las comisiones de agentes y los reaseguros, que correspondan a los seguros citados.

X. Los prestados por instituciones de crédito y las comisiones de sus agentes y corresponsales.

XI. Los prestados por bolsas de valores con concesión para operar y por casas de bolsa, así como las comisiones de agentes y corredores de bolsa.

XII. Los proporcionados a sus miembros como contrapres-

tación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

- a). Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- b). Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- c). Cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería o pesca, así como los organismos que las agrupen.
- d). Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
- e). Agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales.

XIII. Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada. No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

XIV. Los 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.

XV. Los prestados por artistas, locutores, toreros o deportistas, cuando realicen actividades cinematográficas, teatrales, de radiodifusión, de variedades, taurinas o deportivas.

XVI. Los prestados por autores, a que se refiere la - - Ley Federal de Derechos de Autor.

"Criterio aplicable a la fracción V de este artículo; no causará el impuesto al valor agregado el transporte de bienes y personas aunque cuenten con concesión o permiso federal para operar, excepto cuando la empresa se haya constituido como industrial o comercial. Para poder gozar del tratamiento anterior se debe dar aviso por escrito a la Secretaría de Hacienda".

Este criterio no sólo está fuera de la ley, sino que - la contradice, ocasionando con esto, teóricamente, un conflicto de poderes entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, toda vez que al aplicarse este criterio se está exceptuando - del pago de un gravamen, facultad que sólo tiene el Poder Legislativo mediante una ley y no así el Poder Ejecutivo cuya so la función, en lo que respecta a las leyes fiscales que gravan o exceptúan del pago de un gravamen a las personas, en estos - casos es el de aclarar ciertos puntos oscuros de la ley para\_ su aplicación.

Por lo que debemos condenar la expedición y aplicación de esta deformada interpretación de la ley fiscal.

ARTICULO 16.- Para los efectos de esta ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en

el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicia el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se preste el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozará del mismo tratamiento.

ARTICULO 17.- En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios. Tratándose de seguros, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

"Criterio; los servicios prestados por destajistas que no aportan el material, a empresas constructoras, que a su vez, prestan servicios a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios no causan el impuesto al valor agregado pues

sólo aportan la mano de obra y se consideran servicios subordinados".

Interpretación que establece una exención, que por no estar hecha por el Poder Legislativo está fuera de la ley estando además en contra del espíritu de generalidad que se dió a la ley del impuesto al valor agregado al eximir solo a una parte de los trabajadores destajistas que no aportan el material para realizar su trabajo.

ARTICULO 18.- Para calcular el impuesto tratándose de prestaciones 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, veñticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

No se pagará el impuesto por los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciban o paguen las instituciones de crédito, en operaciones de financiamiento para las que requieren concesión o autorización; ni los que pagan los asegurados en operaciones de seguro de vida.

Por los intereses derivados de préstamos que los trabajadores cubran a sus patrones, no se pagará el impuesto a que esta ley se refiere.

"Criterio; las agencias de publicidad deberán cobrar el impuesto al valor agregado solo por los servicios que prestan y no por los bienes que se adquieren en nombre de los clientes, esto se hace con el fin de no alterar la base para el cobro -- del gravamen a que se hace mención".

Aclaración pertinente, pues con esto se evitan confusiones y la base para el cobro del gravamen se calculará fácilmente.

"Criterio; así como tampoco se pagará el impuesto al valor agregado en las operaciones de financiamiento con instituciones de crédito del extranjero".

Indicación administrativa irrelevante pues el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado deja perfectamente claro, en su artículo 38 al establecer que cuando se importen servicios de los que su prestación en el país no dé lugar al pago del impuesto en los términos del artículo 15 de la ley, se considerará que la importación de esos servicios tampoco da lugar al pago del impuesto, que los servicios que prestan las instituciones de crédito extranjeras no causan el impuesto al valor agregado.

**DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES**

**ARTICULO 19.-** Para los efectos de esta ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

**ARTICULO 20.-** No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

I. El suelo.

II. Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

III. Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

IV. Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para indus



trializar los productos agrícolas o ganaderos.

V. Libros, periódicos y revistas.

"Criterio aplicable a la fracción II de este artículo;- en donde se dan a conocer los muebles que puede contener una casa-habitación, sin que se considere que se proporciona amuebla-da, alfombras y tapices, calentadores para agua, closets y armarios, cortinas, cortineros, teléfonos y aparatos de intercomunicación, sistema de clima artificial y de purificación de - - agua, chimenea no integrada a la construcción y tendaderos para el secado de la ropa. Muebles que deberán formar parte del inventario del contrato".

Disposición que encuentra su fundamento en la parte fi-nal del artículo 35 del reglamento de la ley del impuesto al valor agregado y que se realizó tomando en cuenta los avances técnicos y las necesidades de nuestra época.

Pero con la expedición extemporánea, en marzo de 1980,- de este criterio se dió origen a un problema de pago de lo indebido. Situación que deja ver la ineptitud de los que tienen - en sus manos el ejercicio de la facultad que le confiere a la Secretaría de Hacienda el artículo 82 del Código Fiscal de la Fe-deración que establece "los funcionarios fiscales debidamente\_ facultados, podrán expedir circulares para dar a conocer a las\_ diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que

deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias”.

ARTICULO 21.- Para los efectos de esta ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

ARTICULO 22.- Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

ARTICULO 23.- Para calcular el impuesto en el caso de 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 otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

**DE LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS**

**ARTICULO 24.- Para los efectos de esta ley, se considera importación de bienes o de servicios:**

- I. La introducción al país de bienes extranjeros.
  
- II. La adquisición por persona residente 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 residente en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

"Criterios aplicables a la fracción I de este artículo; no se pagará el impuesto al valor agregado cuando las mercancías pasen a propiedad del fisco federal en los casos de abandono o contrabando".

Los funcionarios de la Secretaría de Hacienda en este caso obraron lógicamente, pues es más práctico exentar del pago del impuesto al valor agregado al fisco federal por la apropiación de los bienes antes citados, que hacerlos pagarse el gravamen a ellos mismos, siendo que los bienes van a formar parte del patrimonio nacional.

Pero reiteramos que las autoridades hacendarias no son las facultadas constitucionalmente para establecer un gravamen o la exención a un gravamen.

"Criterio aplicable a la fracción V de este artículo se considera como importación de servicios, la recepción de noticias que envían las agencias radicadas en el extranjero a personas o empresas domiciliadas en territorio nacional; por lo tanto, quienes las reciben están obligados al pago del impuesto al valor agregado".

Encontrándonos con interpretaciones tan estrictas como la anterior no entendemos el motivo de aquellas que no sólo se salen de la ley, sino que abiertamente están en contra de lo establecido en la misma.

ARTICULO 25.- No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

I. Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carác-

ter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta ley.

II. Las de equipaje y menaje de casa a que se refiere el Código aduanero.

III. Las de bienes cuya enajenación en el país no de lugar al pago del impuesto al valor agregado. No quedan comprendidos en esta fracción los bienes muebles usados.

"Criterio aplicable a la fracción III de este artículo; se exceptúa del pago de este impuesto la importación de los bienes necesarios para producir las moscas estériles, que se utilizan para combatir las plagas del gusano barrenador, por tener una función equiparable a la de los insecticidas".

Esta exención aunque hecha por las autoridades hacendarias, está legalmente realizada pues el reglamento de la ley del impuesto agregado lo permite, según lo establecido en su artículo 23 que establece "la Secretaría de Hacienda, mediante disposiciones de carácter general, señalará la maquinaria y el equipo agrícola o ganadero a que se refiere la fracción XII del artículo 9 de la ley". y en una de estas disposiciones se incluye a los insecticidas y pesticidas que se utilicen en la agricultura y la ganadería.

"Criterio aplicable a la fracción III de este artículo; en donde la Empresa Productora e Importadora de Papel, S.A. no pagará el impuesto al valor agregado por la importación de papel prensa".

Los funcionarios de la Secretaría de Hacienda, ampliando ilegalmente lo establecido en el artículo 42 del reglamento de la ley, "la Secretaría de Hacienda, podrá autorizar que no se pague el impuesto por la importación de bienes tangibles, siempre que éste sea susceptible de ser acreditado y proceda su devolución en los términos del artículo 16 de este reglamento referente a los planes de inversión"., que se estudia exime de pago la importación de un bien que nada tiene que ver con los planes de inversión.

ARTICULO 26.- Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios:

I. En el momento en que los bienes queden a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado.

II. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

III. Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce en el mo

mento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:

- a). Se aprovechen en territorio nacional.
- b). Se pague parcial o totalmente la contraprestación.
- c). Se expida el documento que ampare la operación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que sea exigible la contraprestación de que se trate.

IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 17 de esta ley.

ARTICULO 27.- 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 importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II y 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.

"Criterio aplicable al párrafo primero de este artículo; tratándose de la importación de automóviles usados a la franja fronteriza del norte del país o a las zonas libres de Baja California, parcial de Sonora y de Baja California Sur se estará a lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo".

Pensamos que la exclusión en este criterio de la franja de la frontera sur del país se debió a un error de redacción y no a una excepción del tratamiento antes citado.

ARTICULO 28.- Tratándose de la importación de bienes tangibles, el pago se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento o compensación. El impuesto al valor agregado pagado al importar bienes dará lugar al acreditamiento en los términos y con los requisitos del artículo 4 de esta ley.

No podrán retirarse mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado sin que previamente quede hecho el pago que corresponda conforme a esta ley.

"Criterio; se autoriza a Petróleos Mexicanos y a la Comisión Federal de Electricidad, el diferimiento del pago del impuesto al valor agregado por las importaciones de bienes tan-



gibles, por lo tanto se les libera de esta obligación en la etapa de importación".

Abiertamente este criterio contraviene lo establecido en el último párrafo de este artículo, violando con esto la interpretación estricta que establece el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación.

#### DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS.

ARTICULO 29.- Las empresas residentes en el país no pagarán el impuesto por enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta ley, se considera exportación de bienes o servicios:

I. La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera.

II. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.

III. El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

gibles, por lo tanto se les libera de esta obligación en la etapa de importación".

Abiertamente este criterio contraviene lo establecido en el último párrafo de este artículo, violando con esto la interpretación estricta que establece el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación.

#### DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS.

ARTICULO 29.- Las empresas residentes en el país no pagarán el impuesto por enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta ley, se considera exportación de bienes o servicios:

I. La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera.

II. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.

III. El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

IV. El aprovechamiento en el extranjero de servicios - prestados por residente en el país, por concepto de:

a). Asistencia técnica.

b). Operaciones de maquila para exportación en los términos del Reglamento del párrafo tercero del artículo 321 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos para la industria maquiladora.

V. La transportación internacional de bienes prestada por residente en el país.

VI. La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del último párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

"Criterio aplicable a la fracción II de este artículo; el servicio telefónico internacional de larga distancia, prestado por empresas residentes en el país, cuya contraprestación - se pague en territorio nacional causará el pago del impuesto - al valor agregado, si por el contrario la contraprestación se paga en el extranjero, el servicio se considera una exportación y entonces no se estará obligado al pago del impuesto."

"Criterio aplicable a la fracción II de este artículo; los concesionarios de estaciones de radio y televisión, resi--

dentes en el país, que presten servicios de publicidad a anunciantes residente en el extranjero, no estarán obligados al pago del impuesto al valor agregado, por considerarse que los mismos son aprovechados en el extranjero y se equiparan a la exportación de servicios, siempre y que el monto de la contraprestación sea pagado por personas residentes en el extranjero y de que exista contrato escrito."

Las interpretaciones anteriores, reflejan lo que debe ser la legítima aplicación de una ley como la del impuesto al valor agregado.

"Criterio aplicable a las fracciones V y VI de este artículo; el 75% de la transportación aérea internacional y en igual medida la que se presta a las poblaciones en las fronteras del país, de personas y bienes se considera como exportación de servicios, por lo tanto no se está obligado al pago del impuesto al valor agregado".

Inanecesario resulta este criterio pues el artículo 16 de esta misma ley, nos da el tanto por ciento que esta gravado y por exclusión deducimos cuál es el tanto por ciento que está exento.

ARTÍCULO 30.- El exportador de bienes o servicios, en los casos mencionados en el artículo anterior, podrá elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades a que

se refiere el artículo 4, que correspondan a los bienes o servicios exportados, incluso cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 9 y 15 de esta ley. También procederá el acreditamiento o la devolución cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

La devolución se hará por el 10% del valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo pendiente de acreditar que exista en el mes de que se trate.

La devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que sea exigible la contraprestación y en proporción a la misma.

El acreditamiento o la devolución en los casos de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se obtenga la contraprestación y en proporción a la misma.

ARTICULO 31.- Tratándose de exportación definitiva de bienes tangibles, se considerará como valor de la misma, el que aparezca en la factura comercial que expida el exportador.

En los casos de exportación de servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada o, en su defecto, al valor que los servicios exportados tengan en el mercado nacional.

Cuando se exporten bienes intangibles o se otorgue su uso o goce temporal en el extranjero o se exporten servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada o, en su defecto, al valor que los servicios o los bienes mencionados o su aprovechamiento, tengan en el mercado nacional.

#### DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

ARTICULO 32.- Los obligados al pago de este impuesto tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta ley las siguientes:

I. Llevar los libros de contabilidad y registros que señale el reglamento y efectuar, conforme al mismo, la separación de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto, de aquellas por las cuales esta ley libera de pago, así como aquellas por las que proceda acreditamiento de las que no den lugar a este derecho.

II. Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta

del comitente.

III.- Expedir documentos que comprueben el valor de la contraprestación pactada, señalando en los mismos, expresamente y por separado, el impuesto al valor agregado que se traslada a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente, o reciba los servicios. Dichos documentos deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días naturales siguientes a aquél en el que realicen los supuestos señalados en los artículos 11, 17 y 22 de esta ley.

IV. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta ley, aún cuando por alguno de los meses o por el ejercicio no hayan realizado actos o actividades, por los que se deba pagar el impuesto o habiéndolos realizado, no resulte cantidad a pagar, en tanto no presenten los avisos correspondientes conforme al Reglamento del Registro Federal de Causantes. Si un contribuyente tuviere varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los artículos 28 y 33 de esta ley.

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya

intervención éstas efectúen actividades por las que deba pagarse impuesto conforme a esta ley, están obligados a formular a nombre de sus representadas las declaraciones correspondientes\_ y pagar el impuesto respectivo, por el que tendrán responsabilidad solidaria.

ARTICULO 33.- Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que deba pagar impuesto en los términos de esta ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación. En este caso no formulará declaración -- anual ni mensual ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los documentos que señala la fracción tercera del artículo anterior y conservar la documentación correspondiente durante 5 -- años.

Tratándose de enajenación de inmuebles por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio.

"Criterio; en el que los notarios, corredores, jueces\_



ARTICULO 35.- Las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios, cuando sean causantes menores conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado en los términos de esta ley, salvo que las autoridades fiscales les estimen el valor de sus actividades por las que se deba pagar el impuesto. En este último caso, se observarán las siguientes disposiciones:

I. Las personas mencionadas llevarán los registros simplificados de sus operaciones que determine la Secretaría de Hacienda.

II. Dichas personas no tendrán obligación de calcular ni de declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondan a sus actividades por las que deban pagar el impuesto. Las autoridades fiscales estimarán el monto mensual citado sobre el cual aplicarán el 10% o el 6% señalados en los artículos 1 y 2, de esta ley, respectivamente.

III. Del impuesto mensual resultante, el contribuyente podrá deducir el impuesto al valor agregado que le hubieren trasladado, siempre que tenga en su poder la documentación que reúna los requisitos de esta ley y de su reglamento, que ampare sus adquisiciones, uso o goce temporal de bienes y servicios recibidos. La diferencia resultante será la cantidad que el contribuyente deberá pagar a las oficinas autorizadas, a más tardar el día 15 de cada mes o al día siguiente hábil si

aquél lo fuera.

IV. La estimación hecha por las autoridades fiscales se mantendrá indefinidamente hasta que las propias autoridades formulen una nueva.

V. Cuando de las comprobaciones que lleven a cabo las autoridades fiscales aparezca que el total de las contraprestaciones reales por las que el contribuyente deba pagar el impuesto al valor agregado es superior en más de un 20% a la última estimación practicada, se rectificará ésta y se cobrarán las diferencias que procedan más los recargos de ley, salvo que el contribuyente solicite espontáneamente a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación.

No se practicará estimación tratándose de enajenación de inmuebles, del otorgamiento del uso o goce de toda clase de bienes, de comisión o de medición, o de cualesquiera de los otros actos a que se refiere el artículo 14, fracción IV de esta ley.

ARTICULO 36.- Los contribuyentes que paguen impuesto al valor agregado con base en estimación practicada por las autoridades fiscales, deberán recabar y conservar, por el término de cinco años, la documentación en que conste el impuesto que les hubiere sido trasladado y expedir documentos que reúnan requisitos fiscales, cuando se los solicite el adquirente de

los bienes o el usuario de los servicios, conservando copia de los mismos. En los documentos que expidan señalarán por separado el impuesto que corresponda a los actos por los que deba pagarse, trasladarán su monto al adquirente de los bienes o al usuario del servicio y considerarán que dicho monto forma parte del que resulta de la estimación.

ARTICULO 37.- Para los efectos de la estimación que realicen las autoridades fiscales, se tomará en cuenta:

Importe de compras efectuadas; inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en que estén establecidos los negocios; número de trabajadores que tengan a su servicio y sueldos de que disfruten; pagos de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social; impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios; cantidades que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos; retiros en efectivo y especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia; zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio; informaciones recabadas de terceros y, en general, todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la estimación del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto.

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

ARTICULO 38.- Cuando se omita la presentación de una o más declaraciones para el pago del impuesto establecido en esta ley, transcurridos 10 días a partir del siguiente a aquél en el que se haya vencido el plazo en el cual el contribuyente debió presentarlas, las autoridades fiscales podrán hacerle efectivo un impuesto igual al que se hubiera pagado con cualquiera de las seis últimas declaraciones mensuales o con la anual, según corresponda, con las modificaciones que, en su caso, hubiese tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Este impuesto podrá ser rectificado por las autoridades fiscales. Los contribuyentes continuarán obligados a presentar las declaraciones omitidas, caso en el que el impuesto pagado se deducirá del que resulte de dicha declaración, que podrá ser objeto de comprobación. Las facultades de las autoridades fiscales establecidas en este artículo. se ejercerán sin perjuicio de las demás que confieren las leyes a dichas autoridades.

ARTICULO 39.- Las autoridades fiscales podrán determinar estimativamente el valor de las actividades por las que se debe pagar el impuesto al valor agregado, en los casos a que se refieren las fracciones I a IV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para estos efectos, calcularán las contraprestaciones totales recibidas por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, utilizando los datos de su contabilidad.

dad y documentación o tomarán como base los contenidos en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al mismo ejercicio o a uno anterior, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación; o bien, estimarán el valor por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Al importe de la determinación estimativa se aplicará la tasa del impuesto que corresponde conforme a esta ley y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que compruebe.

ARTICULO 40.- Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades, se presumirá que los bienes adquiridos fueron enajenados y que el valor de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones.

I.- El valor determinado de adquisiciones se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.

II. La cantidad resultante se sumará al monto determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los da-

tos contenidos en la declaración del impuesto sobre la renta - del contribuyente en el ejercicio de que se trate o de la última que hubiera presentado para ese efecto. A falta de declaración se entenderá que el por ciento de utilidad bruta es de 50%.

Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiese determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y, en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

#### DE LAS PARTICIPACIONES A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

ARTICULO 41.- La Secretaría de Hacienda celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en el artículo 13 de esta ley.

III. Los bienes que integran el activo o sobre el capital de las empresas.

IV. Los intereses pagados a instituciones de crédito a bancos del extranjero.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo

ARTICULO 42.- Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior los impuestos que los Estados o el Distrito Federal tengan establecidos o establezcan sobre enajenación de construcciones por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado.

En ningún caso lo dispuesto en el artículo anterior se entenderá limitativo de la facultad de los Estados y del Distrito Federal para gravar con impuestos locales o municipales la propiedad o posesión del suelo o construcciones, o la transmisión de propiedades de los mismos o sobre plusvalía o mejoría específica, siempre que no se discrimine en contra de los contribuyentes del impuesto al valor agregado.

Tratándose de energía eléctrica las entidades federativas no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales, cualesquiera que sea su origen o denominación, sobre:

I. Producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica.

II. Actos de organización de empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica.

III. Capitales invertidos en los fines que expresa la -- fracción I.

IV. Expedición o emisión por empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica, de títulos, acciones u obligaciones y operaciones relativas a los mismos.

V. Dividendos, intereses o utilidades que representan o perciban las empresas que señala la fracción anterior.

Se exceptúa de lo dispuesto en las fracciones anteriores, el impuesto a la propiedad privada que grava la tierra, - pero no las mejoras y la urbana que pertenezca a las plantas - productoras e importadoras.



**T R A N S I T O R I O S**

**ARTICULO PRIMERO.-** Esta ley entrará en vigor, en toda la República, el día primero de enero de 1980.

**ARTICULO SEGUNDO.-** Al entrar en vigor la presente ley, quedarán abrogadas las leyes y decretos siguientes:

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceite y Grasas Lubricantes.
3. Ley del Impuesto sobre Compraventa de primera mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
4. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
5. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
6. Decreto por el cual se fija el impuesto que causarían el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.
7. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
8. Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.
10. Ley del impuesto sobre Liantas y Cámaras de Hule.
11. Ley del impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio y Televisión.

12. Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo.
13. Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.
14. Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
15. Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles.
16. Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
17. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.
18. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

**ARTICULO TERCERO.-** Los impuestos que se hubieren causado conforme a las leyes a que se refiere el artículo anterior, antes de la fecha en que entre en vigor la presente ley, deberán ser pagados en el monto, forma y plazos establecidos en dichas disposiciones.

**ARTICULO CUARTO.-** Los contribuyentes que al entrar en vigor la presente ley queden comprendidos en el artículo 35, continuarán pagando durante el año de 1980 la misma cuota que les hubiere fijado o les fijen las autoridades fiscales, la cual se considerará equivalente a la diferencia entre el monto del impuesto establecido en este Ordenamiento y las cantidades que de acuerdo con el mismo pudieren ser acreditadas. En el

año de 1981, del impuesto que resulte de aplicar las tasas de esta ley al monto de las contraprestaciones por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, se acreditará un 3% del importe de las ventas, no sujeto a comprobación y, además, el monto trasladado a dichos contribuyentes en documentación que reúna los requisitos fiscales. A partir de 1982 dejará de acreditarse dicho 3% y únicamente se acreditará el monto del impuesto trasladado a los mencionados contribuyentes, que resulte de la documentación que reúna los requisitos fiscales establecidos en esta ley.

ARTICULO QUINTO.- Los contribuyentes que a partir del primero de enero de 1979, adquieran bienes destinados a formar parte de su activo fijo, podrán acreditar el 50% del impuesto federal sobre ingresos mercantiles causado en el momento en que dichos bienes les fueron enajenados, contra el impuesto al valor agregado que deban pagar, de acuerdo con esta ley.

Ante la petinaz conducta, de adición y contradicción, a todas luces ilegal que observan los funcionarios de la Secretaría de Hacienda que ejercen la facultad que les concede el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación al interpretar, mediante sus criterios internos que son aplicados a los contribuyentes, la ley del impuesto al valor agregado como lo hemos demostrado al citar la mayoría de esos criterios, debemos de adoptar una actitud de profundo rechazo a la expedición de las interpretaciones mal intencionadas en algunos ca-

sos y en otros incoherentes de una ley que por afectar el patrimonio de las personas debe ser estrictamente interpretada, pues de no ser así lo único que se lograría, si no es que ya se logró, es provocar la incertidumbre de los contribuyentes, obligándolos a buscar la manera de evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales al observar que imponentemente, los funcionarios de la Secretaría de Hacienda, violan directamente - dos leyes ordinarias como son la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Fiscal de la Federación e indirectamente a la Constitución, pues se está provocando una violación de las facultades del Poder Legislativo, específicamente las enunciadas en el artículo 72 inciso F del citado ordenamiento.<sup>30</sup>

Este método interpretativo, ilegal en la mayoría de los casos, empleado por la Secretaría de Hacienda se rige por la premisa de facilitarle a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dándoles alternativas u opciones siempre favorables a ellos, bajo ciertos requisitos mínimos que al cumplirlos los harán acreedores a esos beneficios.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado - repetidas jurisprudencias a este respecto, atacando la expedición de estos criterios, porque se apartan de todo lo legalmente posible en interpretación impositiva que implica cargas a

---

(30) Art. 72.- Todo proyecto de ley o decreto... f) En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

los particulares, algunas de estas jurisprudencias nos permitimos reproducirlas a continuación:

"Las circulares no pueden ser tenidas como leyes y los actos de las autoridades que se funden en aquellas importan una violación a los artículos 14 y 16 de la Constitución."

"El artículo 10, fracción I del Código Fiscal de la Federación previene que las interpretaciones generales, abstractas e impersonales que haga la Secretaría de Hacienda sólo obligan a los órganos que de ella dependan, por tanto debe sobreseerse en el amparo pedido contra una circular que aún no es aplicable al causante, por tener expedita la facultad de someterse o no a ella en las operaciones que realice, ya que dicho amparo será procedente sólo si se le declara infractor y se le exija el pago del impuesto combatido o se le imponga alguna sanción por inobservancia de dicha circular."

"Las circulares no son resoluciones, ni menos aún liquidaciones, sino que son disposiciones expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, en las que se dan instrucciones a los inferiores sobre el régimen interno de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no establecen derechos ni imponen restricciones al ejercicio de ellas. Este criterio se confirma con el contenido del artículo 82 del C6-

digo Fiscal de la Federación. De ahí que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación no sean competentes para conocer de la legalidad o ilegalidad de las mismas; y es hasta el momento en que se aplique la circular por la autoridad fiscal respectiva en una resolución, en un acto concreto que afecte los derechos del contribuyente, cuando éste pueda ocurrir al Tribunal Fiscal de la Federación a demandar la nulidad no de la repetida circular, sino del acto o resolución que se funde en aquella, pues como se dejó dicho, las circulares no pueden por sí mismas, imponer obligaciones a los contribuyentes”.

Es notorio el rechazo de estas interpretaciones administrativas, por la jurisprudencia. Por lo que no nos explicamos el que se sigan produciendo.

Jurídicamente y encontrándonos bajo un régimen de derecho legislado trataremos, con las limitaciones de este modesto trabajo, de incitar a las autoridades adecuadas a que impidan la expedición de estas interpretaciones ilegales pues no son las autoridades administrativas las capacitadas constitucionalmente para modificar y hasta para contradecir a una ley, en este caso la del impuesto al valor agregado, tal y como lo hacen al crear sus criterios internos que a fin de cuentas sí afectan a los contribuyentes pues son aplicados.

Ahora bien si lo que se busca, por la Secretaría de Hacienda, es beneficiar a los contribuyentes, el método indica

)

do en la elaboración de proyectos que modifiquen y deroguen leyes de carácter fiscal, que deberán ser sometidos al proceso legislativo.

Y sólo de esta forma se respetará el método interpretativo para disposiciones de carácter fiscal que establecen cargas o exceptúan de éstas a los particulares, que ordena el Código Fiscal de la Federación y que defiende la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

## CONCLUSIONES

1. El impuesto al valor agregado es un impuesto al consumo, porque se deriva del fenómeno de la repercusión o - - traslación que se efectúa por el desdoblamiento de la relación tributaria, entre el sujeto pasivo de derecho, contribuyente, - y el sujeto pasivo de hecho, consumidor, ya que normalmente el gravamen no recae sobre la persona que de acuerdo con la ley, - es la única y principal obligada a enterarlo, sino sobre quien por motivos de hecho se ve ante la necesidad de pagarlo al adquirir ciertos bienes en propiedad, o para su uso o goce tempo ral al recibir a cambio de lo gastado la prestación de un ser- vicio.

2. La interpretación es en materia fiscal, lo más tra- cendental en la aplicación de los impuestos, pues de ella de- - pende la justa aplicación de éstos.

Y de acuerdo con lo establecido por la Constitución de la República, el único poder político facultado para interpre-



tar, modificar o derogar una ley, en este caso fiscal, es el Poder Legislativo y ningún otro aunque este último esté en constante contacto con los problemas de los contribuyentes.

3. El método interpretativo de las leyes fiscales que representan una carga o liberan de ésta a los particulares debe ser, según la ley y la jurisprudencia, el método estricto y por lo tanto ningún otro que se emplee, en tratándose de la interpretación y aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que es la que nos ocupa, debe ser aceptado, es más, ni aún pensando si hemos de ser celosos de que siempre se cumpla con lo dispuesto en una ley y más aún, con lo dispuesto en la Constitución de la República.

4. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al emitir sus criterios de carácter interno pone de manifiesto su buena voluntad de que los contribuyentes cumplan de la mejor manera posible con sus obligaciones fiscales, pero a todas luces este medio no es legalmente el indicado, cuando esos criterios se apartan del método estricto de interpretación que establece la ley y defiende la jurisprudencia.

5. Estamos de acuerdo con las facilidades que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público da a los contribuyentes, a través de sus criterios, para que cumplan con sus obligaciones fiscales, que el impuesto al valor agregado al ser un gra-

vamos nuevo en México en su elaboración no se hayan previsto todos los problemas que ocasionaría su aplicación, y que estas situaciones debían de ser resueltas en breve tiempo.

6. Lo que reprobamos es el hecho de que se viole directamente lo dispuesto en dos leyes ordinarias como son el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al emitir criterios de carácter interno que se salen de lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y más aún en ciertas ocasiones van en contra de lo establecido en ella, e indirectamente a la Constitución de la República pues el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público invade las facultades del Poder Legislativo.

7. La certidumbre, como característica fundamental de los impuestos, en la aplicación de los mismos y en especial en aquellos que como el impuesto al valor agregado afectan a todos los habitantes del país, por ser un impuesto al consumo, es de tan gran importancia para los intereses de los gobernados y de los gobernantes que los criterios contrarios a derecho que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público atentan contra la estabilidad social y política del país.

8. En relación con las ideas vertidas anteriormente, con este trabajo trataremos de incitar a las autoridades competentes, el Ejecutivo Federal, para que impidan la elaboración

y expedición de los multicitados criterios de carácter interno que se salen de la interpretación estricta que debe observarse, previendo con esto además de defender celosamente el derecho - legislado que rige a nuestro país, un conflicto de Poderes que sería muy perjudicial para la vida y desarrollo de nuestro - - país.

9. Nos permitimos recomendar a los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público legalmente facultados para emitir circulares, mediante las que se dan a conocer los\_ criterios de aplicación de las leyes fiscales, que si lo que - se busca es beneficiar a los contribuyentes, el medio legalmente indicado para eso, es la elaboración de proyectos de leyes que modifiquen y deroguen diversas disposiciones de carácter - fiscal, los que deberán someterse al proceso legislativo.

## **BIBLIOGRAFIA**

**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

**CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

**CORTINA, ALFONSO**  
Curso de Política de Finanzas Públicas de México.  
México 1977.

**FRAGA, GABINO**  
Derecho Administrativo.  
Editorial Porrúa.  
México 1977.

**FERNANDEZ Y CUEVAŞ, JOSE**  
Manual de Aplicación del Impuesto al Valor Agregado.  
Editorial Jus.  
México 1979.

**FLORES ZAVALA, ERNESTO.**  
Finanzas Públicas Mexicanas.  
Editorial Porrúa.  
México 1979.

- GARICA BELSONCE, H. A.**  
La Interpretación de la Ley Tributaria.
- GARZA SERGIO F. DE LA**  
Derecho Financiero Mexicano.  
Editorial Porrúa.  
México 1979.
- JARACH DINO,**  
Curso Superior de Derecho Tributario.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.**
- MATTIELLO CANALES, ANGEL.**  
Los Efectos Financieros, Económicos, Contables y  
Administrativos en México del Impuesto al Valor  
Agregado.  
Editorial I E E.  
México 1980.
- PARAS PAGES, ALBERTO.**  
Impuesto al Valor Agregado.  
Editorial Jus.  
México 1972.
- PEREZ CHOW, NICOLAS.**  
Curso Monográfico del Impuesto al Valor Agregado.  
Edición de la Secretaría de Hacienda y  
Crédito Público.  
México 1969.
- PERULLES BASSAS, J. JOSE.**  
Manual de Derecho Fiscal.  
Editorial Bosch.  
España, 1961.
- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO.**  
Derecho Fiscal Mexicano.  
Editorial Manuel Porrúa.  
México 1972.

- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 24  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1967.
- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 29  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1968.
- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 35.  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1968.
- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 36.  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1968.
- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 37  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1969.
- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 39  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1969.
- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 41  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1969.
- REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL No. 55  
Edición de la Secretaría de Hacienda  
y Crédito Público.  
México 1970.
- ROSAS FIGUEROA, A.  
Teoría General de las Finanzas Públicas y  
el Caso de México.  
Edición de la U.N.A.M.  
México 1962.