



33192.07

19
2es.

CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA TASA EN TORNO A LA APLICACIÓN
DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO
DE LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A

MARY THELMA PINEDA ALEMAN

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

México 1998

259642



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedicado a mis queridos padres
y a mi hermana Bárbara

Al compañero de toda la vida Jorge.

A mis compañeros de generación:
Norma, Claudia, Ana, Carmen
Alejandro, Ricardo y Carlos.

A todos mis profesores del
Centro de Estudios
Universitarios
a quienes admiro
y respeto.

Gracias a todos ellos que hicieron posible
mi formación profesional y
la vocación por el Derecho.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

- | | | |
|-------------------------------------|-----------|---|
| <input checked="" type="checkbox"/> | Vrg. | Por ejemplo. |
| <input checked="" type="checkbox"/> | AUSSE | Acuerdo de Unidad para superar la Emergencia Económica. |
| <input checked="" type="checkbox"/> | LIVA | Ley del Impuesto al Valor Agregado |
| <input checked="" type="checkbox"/> | I.V.A. | Impuesto al Valor Agregado. |
| <input checked="" type="checkbox"/> | C.F.F. | Código Fiscal de la Federación |
| <input checked="" type="checkbox"/> | CPEUM | Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos |
| <input checked="" type="checkbox"/> | PND | Plan Nacional de Desarrollo |
| <input checked="" type="checkbox"/> | PIB | Producto Interno bruto |
| <input checked="" type="checkbox"/> | PNB | Producto Nacional Bruto. |
| <input checked="" type="checkbox"/> | ISR | Impuesto Sobre la Renta |
| <input checked="" type="checkbox"/> | SHCP | Secretaría de Hacienda y Crédito Público. |
| <input checked="" type="checkbox"/> | Doc, Cit. | Documento citado |
| <input checked="" type="checkbox"/> | Op. Cit. | Obra citada. |

INDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES	8
1.1. Definición de Derecho Financiero y Derecho Fiscal.....	8
1.2. Captación de Ingresos	11
1.3. Qué es una Contribución	15
1.4. Qué es el Impuesto	21
1.5. Que es el hecho generador del Impuesto	25
1.6. El traslado del Impuesto.....	28
1.7. Sujetos	29
1.8. El Impuesto al Valor Agregado	32
1.9. Inversión extranjera.....	35
1.10. Consumo	42
1.11. Inflación y deflación	44
1.12. La tasa	48
CAPITULO II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	51
2.1. Breve Referencia Histórica del Impuesto.....	51
2.2. El Impuesto en cascada	56
2.3. El Impuesto al Valor Añadido. también conocido como Impuesto al Valor Agregado	57
2.4. Distinción entre IVA e ISR.....	63

2.4. Distinción entre IVA e ISR.....	63
2.5. El Objeto del Impuesto.....	67
2.5.1. La enajenación de bienes.....	70
2.5.2. La Prestación de Servicios.....	72
2.5.3. Del uso o goce temporal de bienes.....	73
2.5.4. De la Importación de Bienes y Servicios.....	75
2.5.5. De la Exportación de Bienes y Servicios.....	77
2.6. La Cuota.....	76
2.7.1. La tasa cero y su distinción con la exención fiscal.....	81
2.7.2. La Cuota del 6%.....	100
2.7.3. La Cuota del 10%.....	101
2.7.4. La Cuota del 15%.....	102
CAPÍTULO III.-DE LOS MEDIOS DE DEFENSA.....	104
3.1. Efectos de los impuestos.....	104
3.1.1. La evasión ilegal al pago.....	110
3.2. La inconstitucionalidad de la Ley.....	112
3.3. El juicio de amparo.....	117
CAPÍTULO IV. BREVE ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA EN TORNO A LAS NUEVAS REFORMAS.....	124
4.1. Exposición de motivos a las Nuevas Reformas.....	124
4.2. La Reforma Fiscal en países de desarrollo.....	127

4.3. Reformas al artículo segundo para 1996	130
4.4. Reformas al artículo 2-A para 1996	131
4.5. Reformas al artículo 2-B L.I.V.A. para 1996	134
4.6. Reformas al artículo 4 para 1996	137
4.7. Reformas al artículo 25 para 1996	138
4.8. Reformas al artículo 32 para 1996	139
4.9. Reformas al artículo 41	140
4.10. Nuevas Reformas para 1997	143
4.11. Reformas al artículo 4° para 1997	144
4.12. Reformas al artículo 5°	145
4.13. Reformas al artículo 13	145
4.14. Reformas al artículo 16	146
4.15. Reformas al artículo 31	146
4.16. Reformas al artículo 33	147
4.17. Reformas al artículo 41-VII	147
4.18. Primera Disposición Transitoria	148
4.19. Segunda Disposición Transitoria	148
 CAPÍTULO V CONCLUSIONES	 149
 GLOSARIO	 158
BIBLIOGRAFÍA	160

INTRODUCCIÓN

Durante el año de 1995, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la de Comercio y Fomento Industrial, la del Trabajo y Previsión Social y el Banco de México, dieron a conocer el Programa de Acción para reforzar el Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica (AUSEE), entre cuyas medidas destacó, de manera impactante para toda la población, el cambio de la tasa del Impuesto al Valor Agregado.

Es así como el lunes 27 de marzo de 1995, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado. Dentro de los puntos más sobresalientes de la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es el incremento de la tasa general del impuesto de un 10 a un 15%, existen disposiciones que comenzaron a aplicarse a partir del 1º de Abril de 1995 y otras que se presume debieron entrar en vigor el 1º de Septiembre de ese mismo año.

Recordemos que el Impuesto al Valor Agregado, grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes como es el caso del arrendamiento, la importación de bienes y servicios y la exportación aunque esta quede con tasa cero por ciento.

Pero en el caso de las ventas y del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no obstante que la ley establezca que los obligados a acreditar el impuesto son los vendedores, arrendadores, o comerciantes, la carga financiera recae siempre en los consumidores finales, así como en los sujetos exentos, pues estos últimos, absorben el impuesto dentro de sus costos, gastos o inversiones, hasta la fecha en que haya que acreditarlo, ya que si no lo acreditan, no pueden recuperarlo, y por lo menos hasta que no realizan el trámite de devolución de impuestos, continúan financiando al Fisco. Por consiguiente, un aumento en la tasa implica una disminución en el poder adquisitivo de los consumidores.

Para el resto de los contribuyentes puede ocasionar problemas en cuanto a las operaciones que se hayan desarrollado a finales de Marzo y el primer día del mes de Abril de 1995, por las que no quedaba claro que tasa aplicar, en estos casos es aplicable el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación que establece "*que las contribuciones se causan en el momento en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho vigentes durante el lapso en que ocurran*". Por lo que para determinar la tasa a la que se encuentren gravados los actos o actividades se atenderá al momento en que las operaciones se consideran realizadas. El problema de la vigencia de las leyes tributarias no es más que un conflicto de la aplicación de leyes en el tiempo, las leyes fiscales y su dinámica originan constantemente diversos cuestionamientos en torno a su legalidad, ya que tienen profundas modificaciones año con año, a través de la llamada "*Miscelánea Fiscal*", o por medio de decretos emitidos por el Poder Ejecutivo, que llegan a modificar los elementos rectores de las leyes tributarias en poco tiempo, inclusive el fisco

suele aplicar estas leyes con efectos retroactivos, lo que se traduce en un estado de inseguridad jurídica en contra de los gobernados.

Consideramos que las medidas adoptadas, no son las más adecuadas, sobre todo si partimos de que éstas reformas pretendían que el Fisco obtuviera una mayor captación de ingresos, que le permitiera enfrentar la difícil situación económica por la que atraviesa el país, partimos del supuesto de que el incremento a la tasa del impuesto afecta de manera directa al propio Fisco y a los consumidores. Aunque este aspecto no es el punto total de nuestro estudio porque se trata de cuestionamientos meramente económicos, pero que de alguna manera tendrán que tocarse. De acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo, las medidas fiscales, no deben analizarse como hechos aislados, ya que forman parte de una política integral, que pretende fomentar el ahorro interno del país y evitar así el excesivo circulante, que como consecuencia genera inflación.

En otro orden de ideas y dentro del marco jurídico, nos parece interesante dedicar parte de nuestro estudio a los medios de defensa con los que podría contar el contribuyente en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, así mismo, el estudio de la tasa y sus efectos, recordemos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado maneja varias cuotas: la cero, seis y quince por ciento, desde luego que las tasas cero y seis por ciento resultan ser estímulos fiscales para los economistas, pues tienen como finalidad atraer la inversión en determinadas áreas de la producción, o bien para que ciertos productos o satisfactores no resulten tan costosos, como es el caso de la leche, harina de maíz, carne en estado natural, artículos de consumo básico, etcétera. Pero para el abogado estas reformas podrían no estar apegadas a derecho, ya que

la aplicación de diversas tasas, para diversas actividades y diversas zonas geográficas de la República, podría ser muy discutible, en razón, de que la norma está concediendo ciertas prerrogativas a una pequeña parte de la población, podría pensarse que el legislador olvidó que la norma jurídica debe ser de aplicación general y abstracta, y en materia fiscal habría que agregar dos características más, las normas deben ser proporcionales y equitativas, y en este sentido podríamos cuestionarnos también si la Ley del IVA es equitativa cuando señala más cargas fiscales para unos y menos para otros y en caso de no serlo, si estas disposiciones pueden ser calificadas como constitucionales o no.

Como suele ocurrir, en todo lo que atañe a las ciencias sociales, harto complejas, por representar conocimientos relativos a la actuación del hombre, es decir, al deber ser del hombre, que de ninguna manera pueden ser explicadas con exactitud, el método de estudio, es primordialmente el documental: libros, periódicos, revistas, partiendo de conocimientos particulares, para efectuar conclusiones generales.

También consideramos que nuestro estudio será complejo, porque no creemos tan fácil separar el aspecto fiscal, del económico, del jurídico del político y del social, y poder crear una Teoría Pura del Derecho Fiscal, porque cada elemento está unido de manera indisoluble. O en otras palabras, las leyes fiscales y su posterior aplicación son asunto no solo jurídico, sino que llevan en sí, elementos de naturaleza social, económica y política, que por su misma naturaleza inciden en todos los órdenes y ámbitos de la vida de los gobernados.

CAPÍTULO I **ASPECTOS GENERALES**

1.1. DEFINICIÓN DE DERECHO FINANCIERO Y DE DERECHO FISCAL

La doctrina aún no se ha puesto de acuerdo en la terminología, ya que para algunos juristas no existe diferencia alguna entre el Derecho Fiscal o Tributario y el Derecho Financiero.

Todo Estado como ente Soberano, para poder dar cumplimiento a sus fines, que están regulados en las Leyes, necesita de recursos. En la economía actual estos recursos provienen de una doble fuente: Una resulta del producto de las rentas o rendimientos obtenidos por el manejo o administración de sus propios bienes, o del desarrollo de alguna actividad industrial o comercial. En México podemos citar el caso de los ingresos derivados de las empresas denominadas paraestatales, como el caso de PEMEX. La otra fuente de donde provienen los recursos de un Estado es de una parte de la riqueza recaudada de los gobernados, con base en la potestad de imperio de un Estado. A los primeros se les denomina ingresos de derecho privado o patrimoniales y a los segundos se les denomina ingresos de derecho público o tributos.

Para poder manejar estos recursos de carácter económico, el Estado debe de realizar una serie de actos que se denominan "*actividad financiera*",

Para poder manejar estos recursos de carácter económico, el Estado debe de realizar una serie de actos que se denominan "actividad financiera", que se puede resumir en tres pasos principales: determinación, recaudación y obtención de los ingresos, la administración de los mismos y la distribución, aplicación o gasto de las sumas recaudadas.

En este sentido, podemos centrar lo que es el Derecho Financiero y en qué se diferencia del Derecho Fiscal, al Derecho Financiero se le puede definir como el Conjunto de Normas Jurídicas de Derecho Público que regulan la obtención, el manejo y el uso de los medios económicos necesarios para el desarrollo de la actividad o de los fines de un Estado.

Entonces el Derecho Fiscal es el Conjunto de Normas Jurídicas de Derecho Público que regulan la actividad recaudadora del Estado en base a la imposición de tributos o cargas a los gobernados.

En este mismo orden de ideas, el Derecho Fiscal es una parte del Derecho Financiero.

Para el Maestro **QUINTANA VALTIERRA**:

"El Derecho Financiero no tiene autonomía, pues... su existencia depende de la aplicación de diversas ramas del Derecho,ya que el derecho Financiero se compone de tres grupos de normas, que guardan entre sí, cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera

del Estado; esto es, la obtención, el manejo y la erogación de los recursos, a los que corresponderían el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario, por lo tanto el Derecho Financiero se descompone en varias partes, cada una de las cuáles tiene un carácter jurídico propio"¹

Para el Maestro **ERNESTO FLORES ZAVALA** no hay una diferencia entre Derecho Financiero Público y Derecho Fiscal, ya que los define indistintamente como:

"Una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público"²

De acuerdo con la opinión del Maestro **ALFONSO CORTINA GUTIERREZ**, opinión con la que estamos de acuerdo

"El Derecho Financiero está constituido por el conjunto de normas jurídicas derivadas de forma específica del Derecho Fiscal, que regula el establecimiento de tributos y formas de obtención de recursos para el Estado, así como el Derecho Patrimonial, por medio del cual se señala el procedimiento legal administrativo respecto de la gestión o manejo de sus bienes y, por último, del Derecho

¹ Quintana Valtierra, Jesús y otro. **DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO**, 2ª Ed. trillas, México 1994 p27

² Flores Zavala, Ernesto. **FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS**, 30ª Ed. Porrúa, México 1993 p 11

Presupuestario, Normativo de la Contabilidad del Estado en lo referente al gasto público"³

Finalmente el maestro **GIANINI**, el Derecho Tributario o Fiscal, es:

*"Aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos"*⁴

1.2. CAPTACIÓN DE INGRESOS

Las funciones atribuidas al sector público han experimentado un cambio radical en el transcurso de este siglo. El Estado Moderno es un Estado de carácter intervencionista, que difiere de manera radical con el Estado Liberal del siglo XVIII, en el cuál la acción estatal estaba muy limitada, hoy día el Estado asume infinidad de actividades tanto económicas como sociales, tales como el suministro de bienes y servicios públicos a la población entre los que encontramos la impartición de justicia y la educación; la dotación de ciertos bienes de consumo como el agua y la electricidad, pago de prestaciones sociales como incapacidades y pensiones; así como la promoción del desarrollo regional.

Para que el Estado pueda cumplir con todas estas obligaciones, es menester que exista una fuente de financiamiento y estos se logra a través de

³ Cortina Gutiérrez: Alfonso, Estudio Preliminar Mario Pugliese, INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Porrúa, México. 1976 p 8

⁴ Citado por Quintana Valtierra, Jesús Op. Cit. p 28

los ingresos públicos. En este sentido coincidimos con la opinión del Economista Calle Saiz, que a la letra nos indica lo siguiente:

"La actividad financiera es, una actividad instrumental para el logro de las funciones del sector público: distribución de la renta, estabilidad y desarrollo económicos."⁵

Aunque la mayoría de las personas, identifican las fuentes de financiamiento del Estado con los impuestos, es conveniente aclarar que los ingresos de una Nación, están constituidos por todas las sumas de dinero percibidas por el Estado y los propios entes públicos, es decir, las contribuciones de los particulares, más los que se obtienen de las empresas públicas o paraestatales, préstamos internacionales. Esto implica, la existencia de dos tipos de ingresos nacionales, los fiscales y los que no lo son, y que explicaremos después con mayor detenimiento.

En materia económica **ADAM SMITH**, a finales del siglo XVIII señalaba lo que a la letra se transcribe:

"Los ingresos que el soberano debe obtener para cubrir los gastos necesarios del gobierno de su pueblo pueden provenir de algunos fondos que pertenecen al soberano o a la comunidad y que son independientes de los ingresos del pueblo, o bien, de los ingresos de los particulares"⁶

⁵ Calle Saiz, Ricardo y otros. **ENCICLOPEDIA PRÁCTICA DE ECONOMÍA VOLUMEN 4, EL SECTOR PÚBLICO**, Edit. Orbis, 2ª Ed. España 1982, p.29

⁶ Calle Saiz Ricardo y otros. Opp. Cltp. 30

Al respecto podemos observar que ha evolucionado de manera muy notable la materia financiera estatal, no obstante podemos corroborar los dos tipos de ingresos del Estado: los fiscales y los no fiscales, de acuerdo con los economistas, se puede hacer una distinción de los ingresos públicos en:

- ✓ Ingresos Originarios, o Ingresos no Fiscales, que son los obtenidos por el sector público cuando utiliza sus propios recursos, por ejemplo, de los rendimientos patrimoniales, (concesiones, pago de derechos) o de las utilidades de las empresas públicas, tales como PEMEX, LICONSA etc..
- ✓ Ingresos Derivados, o Fiscales, que provienen de la Facultad del Estado como ente Soberano, en el ejercicio de su poder coactivo, y en donde quedan ubicados los ingresos tributarios como los impuestos.

El profesor **ERNESTO FLORES ZAVALA**, nos enuncia otra clasificación de los ingresos del Estado en dos grupos:

1.- *Ordinarios.- "Aquellos que se persiguen regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios" (COSSA)⁷*

⁷ Flores Zavala, Ernesto. **FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS** 30ª Ed. Edit. Porrúa, México 1993, p. 23

*2.- Extraordinarios.- "Aquéllos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc."*⁸

Los ingresos ordinarios son los impuestos y los derechos, denominados también rentas derivadas o de Derecho Público, por que implican el ejercicio del Poder Soberano del Estado.

El Código Fiscal de la Federación señala los siguientes ingresos ordinarios: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y los accesorios de las contribuciones tales como los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones.

Los ingresos extraordinarios son a criterio del profesor **Flores Zavala:**

"Los impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, Contribuciones, Empréstitos, Emisión de Moneda, Expropiación, Servicios, Personales, Ingresos destinados a partidas de reconstrucción"⁹

En materia económica existe un término de relevante importancia y es el de **INGRESO AGREGADO**, que se define como:

⁸ Idem

⁹ Idem

"La corriente de pagos en dinero que resultan de toda actividad productiva en un país durante el periodo de un año"¹⁰

Usualmente, se le conoce como el ingreso nacional, que se puede definir como la suma total de todos los ingresos en la economía de un país, en el lapso de un año. Y resulta ser un factor importante para determinar el desarrollo de una Nación, pues a mayor ingreso mayor desarrollo y empleo.

1.3. QUE ES UNA CONTRIBUCIÓN

Para comenzar, es menester dejar claro que una contribución y un tributo son exactamente lo mismo, para evitar cualquier confusión posterior, y sobre todo dejar en claro que el I.V.A es una contribución, y que en sí, todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto.

El Código Tributario para América Latina (DEAVID) incluye la siguiente definición de contribución o tributo:

"Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"¹¹

✽

¹⁰ Guthrie, John A. *ECONOMÍA I* reimp. Edit. UTEHA, México 1973 pág. 115

¹¹ Quintana Valtierra, Jesús y otro. *DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO* Segunda Edición, Trillas, México 1994. p. 39

Al respecto, cabe aclarar, que en nuestro país las contribuciones en materia de minería se cubren en especie y no en dinero, pero efectivamente, el pago de las contribuciones son siempre de carácter obligatorio, pues en caso de incumplimiento, el Estado podrá ejercitar su poder coactivo.

Por su parte los maestros **RAFAEL DE PINA Y RAFAEL DE PINA VARA**, nos indican que una contribución es:

"Una aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales"¹²

Efectivamente toda contribución que sea exigible por el Estado debe estar establecida en Ley de acuerdo al principio de legalidad señalado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución que señala como una obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos tanto de la Federación como de los Estados y Municipios.

En el Código Fiscal de la Federación no se incluye una definición de contribución, pero si se establece cuáles son en su artículo 2º, a saber: los impuestos, derechos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y los accesorios de las contribuciones.

¹² De Pina, Rafael y otro **DICCIONARIO DE DERECHO** 14ª Ed. Edit. Porrúa, México 1986. p. 183.

La definición de cada una de las contribuciones señaladas con antelación, se encuentran contempladas en el mismo artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de la manera que a continuación se describe:

Por **IMPUESTOS** Las contribuciones establecidas en Ley que deberán efectuar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las contribuciones de mejoras, las aportaciones de seguridad social, derechos y accesorios de las contribuciones.¹³

Por **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL** las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas en Ley en materia de seguridad social o a personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. En este caso los sujetos obligados son patrones y trabajadores, mientras que el ejercicio del poder económico-coactivo queda a cargo de organismos fiscales autónomos tales como el INFONAVIT, ISSSTE, IMSS.¹⁴

En lo que respecta a las **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS**, estas son fijadas en Ley y quedan a cargo de personas físicas o jurídicas-colectivas, cuando de alguna manera han sido beneficiadas de manera directa por alguna obra pública.¹⁵

¹³ Lechuga Santillán, Efraín *FISCO AGENDA CORRELACIONADA 1995* 5ª Ed, Edit. ISEF, México 1995

¹⁴ Idem

¹⁵ Idem

Por lo que hace a los **DERECHOS**, estos también son contribuciones establecidas en Ley, originadas por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepción hecha cuando se trate de organismos descentralizados cuando no presten un servicio exclusivo del Estado y en el caso de los órganos desconcentrados, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos, no deberán considerarse como tales.¹⁶

Por último **LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES**, que son todos los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones.

LOS RECARGOS como accesorios de las contribuciones, participan de la naturaleza de éstas, de conformidad con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. Los recargos son como un resarcimiento, y no una pena, en favor del fisco, en razón de que hay una omisión en el pago oportuno de la contribución y que está obligado a cubrir el sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del lapso de tiempo transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquélla en que se paga. Por lo que "*constituye en el fondo un verdadero interés moratorio*"¹⁷. Se hará el cobro

¹⁶ Quintana Valtierra Jesús y otro, **DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO** 2º Ed. Edit. Trillas. México 1994 p. 75

¹⁷ Idem.

de los recargos, cuando las contribuciones no sean pagadas en la fecha o dentro de los plazos legales, actualizándolos.

Los recargos se calcularán hasta por diez años y se calculan sobre el total del adeudo, y hasta el límite de lo garantizado cuando no se han pagado dentro del plazo legal excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución, las multas y las indemnizaciones. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe

Tratándose de **SANCIONES O MULTAS**, en nuestro sistema jurídico "de acuerdo con el artículo 21 constitucional, que establece que comprende exclusivamente a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos, se sigue la corriente de derecho público, en virtud de que la sanción o multa tiene como característica un fin primario consistente en la represión al sujeto pasivo de la obligación tributaria y uno mediato, cuya finalidad consiste en amenazar o intimidar a los demás sujetos pasivos de la misma obligación"¹⁸

Esto quiere decir que las multas se aplican cuando se ha infringido alguna disposición fiscal, independientemente del pago que el contribuyente tenga que hacer al Fisco de sus contribuciones y de las accesorias, así como

¹⁸ Quintana Valtierra, Jesús Op. Cit p. 74

de las penas que impongan las autoridades judiciales, cuando se incurra en responsabilidad penal.

INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE LIBRADOS SIN FONDOS Y CON LOS QUE SE PRETENDE PAGAR OBLIGACIONES FISCALES. es el cobro que hace el Fisco al Contribuyente. El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de los contribuyentes de indemnizar al fisco cuando pretendan pagar sus obligaciones fiscales con cheques sin fondos, pero resulta menester que la autoridad Hacendaría presente en tiempo el cheque al banco y este no sea pagado. En este caso el sujeto pasivo de la obligación deberá pagar el monto del cheque, y el 20% del valor del mismo.

El cobro de la indemnización y de los recargos se cobrarán y requerirán mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Los **GASTOS DE EJECUCIÓN** serán cobrados por el Fisco, a razón de un 2% sobre el crédito fiscal no pagado por el contribuyente, cuando la autoridad fiscal tenga que requerir de pago al contribuyente, proceda al embargo de bienes para rematarlos o enajenarlos o adjudicarlos en favor del Fisco, o deba procederse al remate de bienes.

Cabe hacer mención que el pago de las contribuciones y sus accesorios, de conformidad con el artículo 8º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, podrán pagarse con cheques siempre y cuando sean de la cuenta personal del contribuyente, debiendo ser expedidos a favor de la Tesorería de la Federación si se trata de Tributos Federales y de las

Tesorerías de los Estados si se trata de tributos de carácter local, o de las tesorerías de los organismos descentralizados si se está ante aportaciones de seguridad social. Para librar un cheque es menester que la Institución de crédito tenga su domicilio en el lugar en el que se encuentre la autoridad recaudadora.

Finalmente y a manera de conclusión para la sustentante: Una contribución la podemos conceptualizar como cualquier ingreso que percibe el Estado en ejercicio de su poder soberano, y que tiene el carácter de tributo, y representa la principal fuente de ingresos en un Estado.

1.4. QUE ES EL IMPUESTO

Para adentrarnos en el tema consideramos conveniente comenzar por definir el término impuesto, para poder entender al I.V.A.* y sus posibles consecuencias, a continuación, nos permitiremos enunciar el concepto de impuesto que diversos tratadistas han vertido en sus obras:

En principio, el Maestro **BIELSA**, lo define como:

*"Aquella cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos"*¹⁹

Por su parte el Maestro **FLEINER**, define a los impuestos como:

¹⁹ Margain Manautou, Emilio. **INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO**, 10ª Ed. Edit. Porrúa, México 1991. pp 77

"...prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos, para cubrir necesidades económicas"...²⁰

El C.F.F*, en su artículo 2º, define a los impuestos como:

"Contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y las morales previstas en la situación jurídica o de hecho, prevista por la misma"...²¹

Por su parte el Maestro **Guliani Fonrouge**, expresa el siguiente concepto de impuestos:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles"²²

La propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su obra *"Glosario de términos más usuales en la Administración Pública Federal"*, conceptúa al impuesto como:

"Las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquéllos individuos cuya situación coincida con la que la ley

²⁰ Idem.

²¹ Lechuga Santillán, Efraín, *FISCO AGENDA CORRELACIONADA 1995*, 5ª Ed. Ediciones Fiscales ISEF, México 1994 p. 2 C.F.F.

²² Quintana Valtierra, Jesús, Op. Cit. p. 46

señala. Llámase también tributo o carga.... fiscal o prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos”²³

De las definiciones anteriores podemos conceptuar al impuesto como una prestación en dinero o en especie, que el contribuyente está obligado a pagar, al Estado, una vez realizado el hecho generador previsto en la ley, con carácter general y obligatorio, para que este último pueda sufragar los gastos públicos.

Asimismo, de las definiciones anteriores podemos desentrañar diversas características distintivas del tributo:

- 1.- Implica una obligación de dar, ya sea en especie o en dinero, hoy día esta obligación es principalmente pecuniaria.
- 2.- Tiene un carácter obligatorio, en razón de que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, puede ejercer su poder económico-coactivo para exigir el pago de esta obligación.
- 3.- Debe estar establecida en ley, en atención al principio de legalidad previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución.
- 4.- Es aplicable a personas individuales o colectivas.

²³ Secretaría de Hacienda y Crédito Público ***GLOSARIO DE TÉRMINOS MÁS USUALES EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL***. Subsecretaría de Egresos, México 1995.

5.- La obligación se hace exigible, una vez que se ha realizado el hecho generador del impuesto, previsto en ley.

Dentro de los elementos de los impuestos el Maestro FLORES ZAVALA²⁴, nos señala los siguientes:

EL CRÉDITO FISCAL que es la prestación que tiene derecho a recibir el Estado o sus Organismos Descentralizados, provenientes de contribuciones, o sus accesorios.

EL OBJETO DEL IMPUESTO es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Al respecto, el Maestro FLEINER nos señala que:

*"El objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuáles una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo"*²⁵

UNIDAD FISCAL O UNIDAD DEL IMPUESTO.- "Es la cosa, o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc. sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuestos y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo: un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta, etc."²⁶

²⁴ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit p. 110

²⁵ Ibidem.

²⁶ Idem.

LA CUOTA DEL IMPUESTO.- Es aquélla cantidad de dinero o en especie, que se percibe por unidad tributaria, si esta cantidad se expresa en forma de tanto por ciento se le llama tipo de gravamen o tasa.

LA BASE DEL IMPUESTO.- Es la cuantía sobre la que se determina el pago del impuesto, que siempre será a cargo de un sujeto pasivo de la relación tributaria.

LA TARIFA.- Resulta ser una lista de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto o un número de objetos, siempre que pertenezcan a la misma categoría.

1.5 QUE ES EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

Al hecho generador del crédito fiscal se le identifica con el objeto del impuesto, y lo entendemos como aquello que un acreedor puede exigir de su deudor y que está constituido con una obligación de dar a cargo de un sujeto pasivo o contribuyente a favor del sujeto activo, llamado Fisco. O en otras palabras es aquélla actividad o situación, que se encuentra gravada en la ley, que una vez que se realiza obliga al contribuyente al pago del crédito u obligación fiscal en favor del Fisco.

El Maestro **Cortina Gutiérrez** señala que *"el objeto de la obligación es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida"*²⁷

Por su parte, el Maestro **Boeta Vega** define al hecho generador del crédito, fiscal como *"El presupuesto de hecho o situación gravada, de la que pueden distinguirse dos partes, una objetiva que constituye únicamente la descripción del hecho gravado en la ley y la otra parte llamada personal que la constituye la verificación de ese hecho en la realidad y la referencia de esa realización a un determinado sujeto"*²⁸

El Maestro **Jesús Quintana Valtierra**, nos define al objeto del impuesto como *"aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo (el fisco)"*²⁹

En el mismo sentido el Maestro **Flores Zavala** define al objeto del impuesto como la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.³⁰

Es conveniente aclarar qué es un crédito fiscal, y la conceptuamos como la obligación tributaria, pero ya determinada en cantidad líquida. El

²⁷ Quintana Valtierra, Jesús y otro. Op. Cit, p. 63

²⁸ Boeta Vega, Alejandro. **DERECHO FISCAL PRIMER CURSO** 1ª reimp. Edit. ECASA, México 1991, p. 55

²⁹ Quintana Valtierra, Jesús. op. Cit. p. 63

³⁰ Idem.

Código Fiscal de la Federación no define al crédito fiscal, solo establece que son todas aquellas cantidades que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones.

Por regla general, son los propios contribuyentes los que determinan el crédito fiscal, a través de las declaraciones que deben presentar.

En términos generales, si el objeto de todo impuesto es el hecho generador, que es la situación o circunstancia a cuya realización surge la obligación de pagar el impuesto, entonces el objeto del impuesto o hecho generador en la Ley del I.V.A, es:

I.- La enajenación de bienes, entendiéndose por tal: (art.14 C:F:F)*

a) Toda transmisión de la propiedad (compra-venta, donación, cesión, sucesión, legado, permuta...),

b) Las adjudicaciones,

c) La aportación a una sociedad o asociación

d) En el Fideicomiso, en el acto en el que el Fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, y cuando el fiduciario no tenga derecho a readquirir los bienes.

e) La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, efectuada a través de la enajenación de títulos de crédito o de la

cesión de derechos que los representen, sin que se incluya dentro de esta definición a las acciones o partes sociales.

f) La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través del factoraje financiero, excepción hecha, cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza, o cobranza delegada, o en la transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación, hasta el momento en que se cobren los créditos respectivos.

II.- La prestación de servicios independientes, excepción hecha en los servicios destinados a actividades agrícolas y agropecuarias, suministros de agua y luz, desmontes y caminos en el interior de fincas agropecuarias, así como la preparación de terrenos.

III.- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, (arrendamiento, hospedaje, usufructo)

IV.- La importación de bienes o servicios,

V.- Podemos señalar un quinto objeto del I.V.A. y es la exportación, aunque en este caso, el impuesto se calcula a una tasa del 0%.

1.6. EL TRASLADO DEL IMPUESTO

La propia Ley del I.V.A, define al traslado como el cobro o cargo, efectuado por el contribuyente, a los adquirentes de bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban servicios, por un monto equivalente al impuesto establecido en ley, y que a partir del 1º de Abril del presente año es de un 15% sobre el valor de la operación.

Por regla general, quien aplica el cobro de este impuesto, también es consumidor, por ende, está sujeto a que a el también le trasladen el impuesto, esto es, que le cobren el impuesto, en consecuencia, el contribuyente estará obligado a pagar a Hacienda la diferencia entre el impuesto a su cargo (o el impuesto retenido) y el que le hubieran trasladado (o el impuesto pagado) -art. 1º L.I .V.A* *In fine*-

1.7. SUJETOS

El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son la Federación, las Entidades Locales y los Municipios, se les denomina así por tener la facultad de exigir el pago de las contribuciones, pero es menester aclarar que solo las Entidades Federativas y la Federación, tienen el derecho de establecer los impuestos que consideren pertinentes para cubrir los presupuestos, en cambio los Municipios de los Estados no pueden fijar por sí los impuestos, estos deben ser fijados por las legislaturas de los Estados, el

Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos de acuerdo al artículo 115 fracción II de la Constitución que reza:

"Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales"³¹

En el caso del I.V.A. como en cualquier otro tipo de contribución, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley, (hecho generador), surge la obligación fiscal, por un lado a cargo del contribuyente de pagar el impuesto, y por el otro, la del Estado de exigir su pago, el Estado siempre será el sujeto activo.

En cuanto al sujeto pasivo, pueden serlo personas físicas o morales, según se desprende del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que establece que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El artículo 1º de la ley del I.V.A.* nos establece quienes son los sujetos obligados al pago de este impuesto, y que a la letra dice:

³¹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 95ª Ed. Edit. Porrúa, México 1992. pág.97

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

I.- Enajenen bienes

II.- Presten servicios independientes

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes

IV.- Importen bienes o servicios.³²

El artículo 14 del C.F.F* a grandes rasgos nos establece que por enajenación de bienes debemos entender:

I.- Toda transmisión de propiedad.

II.- Las adjudicaciones,

III.- Las aportaciones a alguna sociedad.

IV.- La efectuada a través del arrendamiento financiero

V.- De las efectuadas en los fideicomisos, cuando el fideicomitente designa fideicomisario diverso de él y no tenga derecho a readquirir los bienes

³² *Lechuga Santillán Efrain. Op. Cit. LIVA p 1*

del fiduciario o bien exista cesión de derechos de los bienes afectos al fideicomiso

VI.- La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, realizada a través de la enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Las acciones o partes sociales están excluidas;

VII.- Y finalmente, la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes de servicios o de ambos, a través de un contrato de factoraje financiero, excepto que se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o cobranza delegada, así como transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considera que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.

1.8. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Al impuesto sobre el Valor Agregado, se le ha considerado como un impuesto a las ventas, pero en realidad afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes, ya que este impuesto grava en apariencia el ingreso del comerciante o del empresario, cuando en realidad lo que grava es el gasto del consumidor.

De acuerdo con la opinión del Maestro **Margaín Manatou**, el I.V.A.* es un impuesto real, porque sólo atiende a los bienes, a las cosas o

actividades que gravan, (ya sea enajenación, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, importaciones y exportaciones) indistintamente de quien las celebre, sin considerar a las personas.

Otra de las características de este impuesto, es que permite al contribuyente recuperar lo que al el se le trasladó, en las adquisiciones de bienes o servicios efectuados. El comerciante, enajenante o prestador de servicios, tiene obligación de acreditar el impuesto, aunque el pago de la contribución es a cargo del consumidor, es decir, el comerciante final recupera el impuesto, pero el consumidor lo paga, por ello se dice que el I.V.A.* grava al consumo y no a las ventas. Pero en realidad el hecho generador de este impuesto es la enajenación de bienes.

Este impuesto tiene otra peculiaridad, de acuerdo con la opinión del Maestro **Margaín Manatou**, quien nos indica que este impuesto, grava la actividad o fuente del ingreso, separa los ingresos del comercio, los de la agricultura, de la industria, y de los prestadores de servicios. El I.V.A.* sigue a la cosa, por ejemplo, si atiende a la fuente del ingreso y esta es enajenada, como consecuencia, quien adquiere esta, asume la responsabilidad en el pago de los gravámenes que adeude la empresa, y los que se generen por los rendimientos que produzca, en consecuencia *"este impuesto goza de garantías objetivas"*, porque quien adquiere la fuente productora del ingreso, sabe que tiene *"responsabilidad objetiva"*³³ en el pago de los impuestos, que el anterior propietario dejó de cubrirle al fisco.³³

³³ Margaín Manatou. Op. Cit pp. 91

El Maestro **Flores Zavala**, nos indica que una peculiaridad de este impuesto estriba en que no se grava el valor total del producto en cada transacción, ni su valor en una sola etapa de las que es objeto su negociación, sino lo que se denomina la plusvalía o valor agregado, que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de la que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.

Para efectos de su cálculo o determinación el Profesor **Flores Zavala** en palabras textuales nos indica lo siguiente:

*"El valor agregado es el que una empresa añade a los materiales, bienes y servicios que adquiere de otras; se obtiene deduciendo del total de ingresos brutos, el importe de los pagos totales efectuados a otra empresa por adquisición de bienes o prestación de servicios, es decir, el valor agregado está constituido esencialmente por el conjunto de las utilidades netas, o los intereses y las rentas de una empresa"*³⁴

El valor agregado estriba, de acuerdo a lo señalado por el Profesor **Flores Zavala**, en un incremento al costo de producción o ventas, que se ven obligados a añadir los industriales o comerciantes, por materias primas o mercancías que hayan adquirido de otras empresas y por las cuáles tuvieron que pagar impuesto, para su cálculo se le restan al total de ingresos brutos, el

³⁴ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit pág 477

total de pagos efectuados a otras empresas o establecimientos por adquisición de bienes o prestación de servicios.

De las citas anteriores, podemos concluir, que el Impuesto al valor agregado en México, es un impuesto indirecto, es decir lo paga una persona que tiene no sólo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor. Es de carácter real ya que no toma en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, únicamente se toman en cuenta las operaciones económicas.

El impuesto al valor agregado es un impuesto a las ventas, aunque el principal afectado sea el consumidor, a través de industrias y comercios, grava aparentemente el ingreso del empresario o comerciante pero la carga financiera recae siempre en el consumidor.

1.9 INVERSIÓN EXTRANJERA

El tema de la inversión es fundamental en la actual crisis, se habla comúnmente de inversión extranjera, y de inversión privada, y de la necesidad de crear mecanismos que la estimulen. Las razones son obvias, los retrocesos en la inversión inciden en el tasas de desempleo y en la capacidad productiva de una Nación. De acuerdo con la opinión de diversos economistas entre ellos el economista español, **JUAN TUGORES** quien nos indica en su obra³⁵ que:

³⁵ TUGORES JUAN Y OTROS. **ENCICLOPEDIA PRÁCTICA DE ECONOMÍA. TOMO III LA DEMANDA AGREGADA**. 1º Reimp., Edit. Orbis. Barcelona 1983. p. 62

*"Los retrocesos inversionistas se relacionan con el aumento en la tasa de desempleo... el comportamiento de la inversión repercute en la capacidad productiva de la economía y, por lo tanto en sus posibilidades de crecimiento a largo plazo, también podría decirse que a través de la inversión se incorporan nuevas tecnologías que contribuyen a modernizar el sistema productivo"*³⁶

Efectivamente, nos parece adecuado el comentario del Maestro **Tugores** en el sentido de que a menor inversión, necesariamente mayor desempleo, y este factor a su vez, incide negativamente en el comportamiento de la economía.

Pero no debe confundirse el ahorro con la inversión que aparentemente son lo mismo, ahorro en economía quiere decir, privarse de consumir, mientras que la inversión es el aumento neto de bienes de capital, a manera de ejemplo, cuando un empresario compra materia prima o maquinaria, o una familia adquiere una vivienda, se invierte pero no se ahorra. La inversión en su acepción más amplia es la formación de nuevos bienes de capital, por consiguiente la inversión privada es la adquisición planificada o activa de bienes de capital por las empresas.

³⁶ *Ibíd*em pág. 69

No obstante es fácil confundir al ahorro y a la inversión, por estar íntimamente relacionados, de acuerdo al economista JOHN A. GUTHRIE en su obra³⁷ señala que:

“El ahorro incide necesariamente en el consumo y en la inversión, pues si la población decide ahorrar un tanto por ciento más de sus ingresos que antes. Este aumento en el ahorro significa que se gastará menos que los ingresos actuales. La merma en el gasto de consumo causada por el incremento del ahorro significará que el gasto total es menor, y el gasto total reducido afectará adversamente a los negocios. Las ganancias, los salarios y otros pagos de las empresas descenderán y el nivel de equilibrio del ingreso será más bajo que antes, por lo que un incremento en el ahorro tiende a reducir el ingreso total”³⁸

Comentario que nos parece adecuado por analizar aspectos que parecen lógicos en el comportamiento de una economía. Si existe un mayor ahorro, menor serán las ventas y la economía se verá retraída, por lo que el ingreso total también se verá reducido.

La inversión en cambio necesita de dos elementos, tiempo y riesgo, ya que la inversión de una empresa, la adquisición de una vivienda por una familia, la compra de acciones en bolsa, de dólares, de obras de arte, etc.

³⁷ Guthrie, John A. ECONOMÍA 1ª reimp. Unión Tipográfica Editorial, México 1973 pp193 a 201.

³⁸ Idem.

suponen el sacrificio en el presente de una cierta cantidad de valor a cambio de un valor futuro, posiblemente incierto, pero con la esperanza de que este valor sea superior a su valor de adquisición, representa un riesgo porque el precio del activo en el que se invierte, juega o especula.

De los razonamientos anteriormente planteados, podríamos decir que la inversión es la adquisición de valores o bienes de diversa índole con la finalidad de obtener beneficios por la tenencia de los mismos, y se diferencia del consumo, en que la inversión puede consistir en la adquisición de bienes o mercancías, pero la naturaleza de estos bienes no repercute en el incremento del patrimonio de un Estado, empresa o individuo.

Ahora bien, la inversión extranjera, debe consistir por lógica, en la adquisición de activos o bienes en el extranjero, realizada por el gobierno o por los ciudadanos. desde luego estos bienes deberán consistir en depósitos bancarios, letras de gobiernos extranjeros, valores industriales o gubernamentales, bienes raíces, edificios, equipo y tecnología.

La inversión privada, la constituyen todos aquéllos bienes o insumos que adquieren las personas tanto físicas, como jurídico colectivas con el fin de incrementar su patrimonio individual o social.

La propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el Glosario de términos más usuales de la Administración Pública Federal, hace una distinción de la inversión extranjera en inversión extranjera directa e indirecta:

LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA "Que se ha definido como aquélla en la cuál una persona o sociedad tiene un interés de largo plazo, y cierto nivel de influencia sobre la administración de una sociedad en otra nación distinta a la de su residencia.

El Fondo Monetario Internacional, la define como la participación directa o indirecta del 10 por ciento o más de las acciones con capacidad de voto en una empresa extranjera.

Por otro lado la ley para promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera señala que la inversión extranjera es aquélla realizada por personas morales extranjeras, personas físicas extranjeras, unidades económicas extranjeras sin personalidad jurídica y empresas mexicanas en las que participe mayoritariamente capital extranjero"³⁹

LA INVERSIÓN EXTRANJERA INDIRECTA, Que de conformidad con el Glosario editado por la Secretaría de Hacienda, este tipo de inversión, se puede definir como el:

"Conjunto de préstamos que un país hace al exterior; también es llamada inversión de cartera. La inversión extranjera indirecta se efectúa a través de prestamos de organismos internacionales a gobiernos o a empresas

³⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Op. Cit. pág. 240

públicas, y de la colocación de valores bursátiles oficiales del país receptor del crédito en las bolsas de valores de su propio país, o del que otorga el crédito"⁴⁰

De los comentarios vertidos anteriormente, es fácil concluir que nos conviene como país propiciar la INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA, por ser de carácter permanente ya que sus objetivos son a mediano plazo, y no se requiere de erogaciones mayores por parte de nuestro gobierno, y en cambio debemos de procurar evitar recurrir a la inversión extranjera indirecta, que ocasiona la llamada deuda externa, o recurrir a los capitales llamados "golondrinos", que en varias ocasiones han ocasionado la crisis de nuestro país como lo fue, a principios de 1995, la ocasionada por el vencimiento de los TESOBONOS ya que no había capital de nuestro país para cumplir con estas obligaciones.

La ley sobre Inversión Extranjera señala en su artículo 2º lo que deberá entenderse como tal, a saber:

- a) La participación de inversionistas extranjeros en cualquier proporción en el capital social de sociedades mexicanas.

- b) La realizada por sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero; y

⁴⁰ Idem.

c) La participación de inversionistas extranjeros en las actividades y actos contemplados por esta ley.⁴¹

Un inversionista extranjero, de acuerdo con lo establecido por la ley antes mencionada, es toda persona física o moral de nacionalidad distinta a la mexicana.

↳ La inversión extranjera, tiene sus limitantes, ya que en términos de ley no podrán participar, en actividades reservadas de manera exclusiva al Estado, y consideradas como actividades estratégicas, estas actividades son:

1. Petróleo, demás hidrocarburos y petroquímica básica
2. Electricidad
3. Generación de energía nuclear
4. Minerales radiactivos
5. Comunicación vía satélite
6. Correos, telégrafos y radiotelegrafía
7. Ferrocarriles
8. Emisión de billetes, y acuñación de moneda
9. Control, supervisión y vigilancia de puertos, aeropuertos y helipuertos

Como se podrá observar todas estas actividades, si no estuvieran destinadas exclusivamente a nuestro Estado, comprometerían de manera muy importante la seguridad y la soberanía de nuestra Nación. Por lo que ningún

⁴¹ LEGISLACIÓN SOBRE PROPIEDAD INDUSTRIAL E INVERSIONES EXTRANJERAS, 19ª Ed., Edit. Porrúa, México 1995, pág 346

mexicano podría objetar este mandato consignado en el artículo 5º de la Ley de Inversión extranjera.

1.10. CONSUMO

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el Glosario de Términos más usuales de la Administración Pública, lo define de la siguiente manera:

"El Consumo es el proceso económico, consistente en la compra o gasto que se hace de los bienes y servicios para satisfacer las necesidades de las familias, las empresas y el gobierno.

Comprende las adquisiciones de bienes y servicios de la administración pública y del sector privado, destinadas a la satisfacción de sus necesidades inmediatas"⁴²

Existen varios tipos de consumo, de acuerdo a lo señalado por la Secretaría de Hacienda⁴³

EL CONSUMO DE GOBIERNO.- Que se refiere al gasto corriente total del gobierno en todos los niveles institucionales, que incluyen la adquisición de bienes y servicios, y los gastos de nómina; así mismo se

⁴² Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Op. Cit. pág 114

⁴³ Idem.

incluyen los impuestos indirectos que algunas dependencias consignan en sus registros contables.

CONSUMO PÚBLICO.- Es el gasto o compras que realizan tanto el Gobierno Federal, como las gubernaturas locales para la realización de sus funciones.

A nuestro parecer, no existe diferencia entre el consumo público y el consumo de gobierno, aunque con distintas palabras, ambas definiciones se refieren al gasto de las instituciones de gobierno, tanto de bienes como de servicios y pago de remuneraciones a sus trabajadores.

CONSUMO PRIVADO.- Este toma en cuenta el valor de las compras de bienes, sin importar su durabilidad y servicios realizados en el mercado interior, efectuado por las unidades de familia, y por las empresas privadas, incluye las remuneraciones salariales y prestaciones en especie, producción para autoconsumo, y el valor de las viviendas en renta, pero se excluyen las compras de tierra y de vivienda.

A manera de conclusión podemos definir al consumo como el valor de los gastos o compras de bienes o servicios, realizadas por el gobierno, instituciones públicas o privadas o unidades familiares.

El Consumo público o de gobierno se refiere a todas las erogaciones efectuadas por las entidades federales o estatales, para la realización de sus funciones.

El Consumo privado siempre se referirá a todos los gastos realizados por empresas de carácter privado y unidades de familia, relativos a la adquisición de bienes y servicios.

Como habíamos señalado con antelación, dentro de cualquier economía hay tres factores íntimamente ligados, inversión, ahorro y consumo. A este último se le podría definir como la utilización de bienes y servicios para nuestra satisfacción y para la de otros, pero la primer pregunta que nos podría surgir es el porqué estos elementos están enlazados, pues bien, a manera de ejemplo podríamos citar una economía familiar, después del pago de sus impuestos deberán determinar cuáles son sus ingresos netos y en base a ello determinar su consumo, pero si se trata de una familia que gasta más de lo que ingresa, habrá mayor consumo y endeudamiento, lo contrario a este supuesto es el ahorro.

1.11 INFLACIÓN Y DEFLACIÓN

Cuando un gobierno gasta más de lo que perciben por conceptos de impuestos y préstamos, se crea un desequilibrio financiero, que obliga al Gobierno a crear dinero para su propio uso, esto origina la llamada inflación interna.

↳ De acuerdo con el Economista **STEPHEN ENKE** Durante un tiempo la expansión monetaria, puede ocasionar el empleo de mano de obra y capacidad que anteriormente no eran empleables, pero tarde o temprano los

precios internos se elevarán en términos de la moneda local, esto implica que, a la tasa oficial de cambio entre la moneda nacional y las monedas extranjeras, los precios del mercado externo parecerán relativamente bajos, porque no habrán subido de la misma manera que lo han hecho los precios internos. En este caso las importaciones crecerán en relación con la producción interna y los comerciantes exportadores encontrarán que en ese momento los precios locales serán más lucrativos, y cambiarán sus ventas de los mercados extranjeros por los del mercado interno, es decir, las importaciones crecerán en relación con las exportaciones, que originará un desequilibrio en la balanza comercial y favorecerá una fuga exorbitante de divisas del banco central.⁴⁴

De lo antes señalado podemos inferir que la INFLACIÓN, es un desequilibrio entre la oferta y la demanda de bienes y servicios, que se refleja en un aumento generalizado de precios, que crea una baja en el valor del dinero, y que origina un desequilibrio en la balanza comercial de importaciones y exportaciones.

En sentido contrario la DEFLACIÓN es un fenómeno económico que consiste en un descenso del índice general de precios, cuya causa es la disminución de circulante monetario, afectando el empleo y la producción de bienes y servicios.

De estas consideraciones es conveniente aclarar lo que es un déficit, un superávit y un equilibrio económico. El déficit se presenta cuando los

⁴⁴ Enke Stephen. ECONOMÍA PARA EL DESARROLLO 1ª Edición en español, Edit. UTEHA, México 1965. pág.588

ingresos resultan ser inferiores a nuestros egresos; pero si nuestros egresos son inferiores a nuestros ingresos, hay posibilidad de ahorro, porque existe un superávit, la situación idónea en toda economía es que nuestros ingresos y nuestros egresos sean iguales, para que exista un equilibrio comercial.

El objetivo económico fundamental de una política financiera es asegurar una economía estable y esto debe interpretarse "como un nivel de ocupación alto y estable, el mantenimiento de un nivel estable de precios y una tasa adecuada de acumulación de capital para niveles de vida constantemente al alza"⁴⁵

Lamentablemente estamos muy lejos de alcanzar este objetivo, ya que dadas las circunstancias actuales por las cuáles atraviesa nuestro país, tenemos índices impresionantes de desempleo, por lo que a la mayoría de los mexicanos se les dificulta ahorrar, lo que impide que puedan tener un nivel de vida constantemente a la alza.

Estas consideraciones nos hacen pensar que resulta más dañina, una política deflacionaria, que una política inflacionaria, por que la deflación trae como consecuencia el desempleo, la falta de liquidez, lo que puede orillar a la baja del nivel de vida, en cambio una inflación implica justamente lo contrario, sin que esto signifique que en una inflación, se hable de una economía sana.

⁴⁵ Kaldor, Nicolás. EL IMPUESTO AL GASTO. 2ª reimp. Fondo de Cultura Económica México 1976 pág. 179

Un factor utilizado para medir los índices de inflación que utilizan los gobiernos, son los denominados índices del costo de vida o de los precios al consumo, en México se mide a través de una canasta básica, o una tabla de índices de precios al consumidor.

Explicar la inflación no es fácil, es un tema complejo y las opiniones sobre sus causas son muy dispares. Tratando de aterrizar el tema a los impuestos. "...las opiniones de los economistas se pueden clasificar en dos grandes grupos el de los que creen que los precios suben porque los gastos son excesivos y el de los que piensan que la causa reside en el aumento de los costos. En el primer grupo son muchos los que hacen recaer la responsabilidad sobre los gobiernos, que gastan más de los que recaudan en impuestos; afirman que si los gastos crecen más rápidamente que la producción de bienes y servicios, los precios aumentan inevitablemente. En el segundo grupo abundan los economistas que sostienen que la inflación encuentra su origen en los mayores costos de producción, dado que cuando suben por ejemplo, los salarios o los precios de las materias primas y los bienes manufacturados importados, los productores cubren estos mayores costos incrementando los precios que cobran a los consumidores"⁴⁶

⁴⁶ Oficina Internacional del Trabajo Ginebra INTRODUCCIÓN A LA ECONOMÍA 2ª Ed. OIT, Ginebra 1994. p 28

Los gobiernos para poner remedio a las causas de la inflación, influyen en los precios que los gobernados deben pagar en dos sentidos opuestos uno es gravando los bienes y servicios con impuestos indirectos haciendo que los precios se eleven, y a la inversa reducen los precios mediante el otorgamiento de subsidios.

Los impuestos indirectos son, los que gravan los bienes y servicios, dentro de los cuales encontramos el impuesto materia de nuestro estudio y que las personas o empresas sólo tienen que pagar si realizan algún acto económico, como comprar, vender, importar o exportar.

En lo que respecta a los subsidios, estos se crean para proteger a los más necesitados, un subsidio es un medio para que, manteniendo bajos determinados precios, todo el mundo pueda comprar los artículos indispensables.

No ahondaremos más en este aspecto, que aunque está relacionado con nuestro tema de estudio, su profundización puede alejarnos del mismo. Pero concluiremos indicando que a grandes rasgos, La Inflación ocasiona un incremento en los precios, que crea descenso en el costo del dinero y un desequilibrio en la balanza comercial entre las importaciones y las exportaciones, mientras que la deflación ocasiona una baja en los precios debido a la escasez de circulante y falta de demanda que en consecuencia genera desempleo y afecta a la producción.

1.12 LA TASA

En materia tributaria existe cierta confusión entre lo que es una tasa y una cuota, la ley del IVA de acuerdo con la doctrina maneja, diversas cuotas y no tasas propiamente, tales como la cuota general del 15%.

Para el Maestro **QUINTANA VALTIERRA**, "La tasa es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en porcentaje"⁴⁷

El Maestro **FLORES ZAVALA**, define a la cuota como "La cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, expresada en un tanto por ciento"⁴⁸

De las dos definiciones anteriores podríamos deducir que efectivamente la tasa y la cuota de un impuesto son exactamente lo mismo, pero en cambio el Profesor **MARGAÍN MANATOU**, le da otra connotación al término tasa.

El Maestro **MARGAÍN MANATOU**, nos indica que el término tasa se presta a confusión, pues en el idioma inglés, significa impuestos (taxes) y también señala que nuestra legislación emplea el término derechos, ya que no define a la tasa, pero los derechos son de conformidad con el artículo 2º fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁷ Quintana Valtierra, Jesús. Op. Cit p 64

⁴⁸ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p 110

"Las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se prestan por organismos públicos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado"⁴⁹

Como se puede observar del breve análisis realizado, la cuota y la tasa, no son conceptos que se puedan utilizar como sinónimos, en materia de nuestro estudio y a fin de no tergiversar los términos, la acepción que emplearemos será la de cuota. Ahondaremos más en este tema en el capítulo siguiente.

49 Margáin Manatou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 10ª Ed. Porrúa, México 1991 p.110

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1 BREVE REFERENCIA HISTÓRICA DEL IMPUESTO

El Maestro FLORES ZAVALA, nos indica en su obra⁵⁰ que el impuesto a las ventas, se considera existió desde los tiempos de los romanos quienes establecieron la *sentencima rerum venalium*, introducido por Augusto después de la Guerra Civil Romana, y consistía en el 1% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública, hasta que en los tiempos del Emperador Tiberio, debido a las presión popular tuvo que reducir esta tasa a la mitad, y posteriormente fue abolida por el Emperador Calígula. La venta de esclavos también pagaba un impuesto del 4% denominado *quinta et vicesima venalium mancipiorum*.

En España, la alcabala impuesta en el año de 1342, fue un gravamen sobre el precio de cosas vendidas o permutadas, que gravaba al vendedor, o a los dos tratándose de las permutas. Se exentaron algunos artículos de consumo básico, las ventas forzosas y otras de carácter subjetivo a favor de determinados contribuyentes. Este impuesto en la época de los reyes católicos llegó al 10%. Este mismo gravamen pasó a aplicarse en algunos de sus aspectos a la Nueva España.

50 Flores Zavala, Ernesto, op. cit confront. p. 479 a 470

En la antigua monarquía francesa se crearon gravámenes semejantes a los impuestos a las ventas, que estaban obligados a pagar todos los vendedores y compradores de mercaderías de un *denier par livre*, es decir una décima parte de libra, sobre el precio convenido en todas las transacciones superiores a una libra.

En los Estados Unidos, en la Guerra de Secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con los mismos productos, con tasas variables pero, que solían ser menores en los casos de reventas, una vez terminada la guerra desapareció este impuesto.

En Europa, Alemania fue el primer país que introdujo con carácter general una imposición sobre las ventas, que grava todas las ventas y prestaciones de servicios en todas las etapas de su negociación, asimilándose a la venta, el consumo particular de bienes por el empresario que satisfaga necesidades extrañas a la empresa.

En el año de 1920, Francia introduce el impuesto *sur la chiffre d'affaires*, es decir, sobre el volumen de negocios, que adeudan todos los que compran para vender. Debido a diversos problemas, este impuesto se determinó que debería causarse por una sola vez en la producción, que dio lugar a la creación de 16 regímenes especiales, hasta que en abril de 1954, se establece el Impuesto Sobre el Valor Agregado, que permite la deducción total del impuesto que recayó tanto sobre los productos que integran físicamente la producción, como los que se incorporan financieramente.

En la actualidad la mayor parte de los países que tenían impuestos sobre las ventas de imposición múltiple, es decir, *a cascade*, los han ido transformando en Impuesto Sobre el valor Agregado.⁵¹

En México, hasta el siglo pasado se gravaban las importaciones con un impuesto denominado *almorifazgo sobre efectos extranjeros*, fue establecido en 1522 fijándose en un 50% sobre el valor de los productos, cobrabanse además otros impuestos con los nombres de avería, muelle, internación y consumo, el derecho contra-registro o de consumo consistía en una quinta parte de los derechos de importación y se pagaba en las capitales de los Departamentos ó poblaciones a que se dirigían los efectos con destino final, otro impuesto utilizado para gravar las mercancías eran las denominadas alcabales que según algunos deriva de la frase "al que vala" con que fue pedida en las Cortes de España y según otros de la palabra latina "gabela" fueron establecidas desde 1342 en España, para sostener el sitio de Algeciras contra los Moros, de ahí paso a ser un impuesto permanente y que pasó a la Nueva España y se siguió estableciendo hasta, mucho después de la guerra de Independencia en México, la alcabala consiste en un tanto por ciento que se paga al fisco en toda venta o permuta, Todos los efectos nacionales, salvo los de primera necesidad, estaban sujetos al pago de la alcabala, más una cuota fija, y otros mediante aforo, estaban excluidas de este impuesto la donación, la dación en dote, la división de bienes hereditarios, el transpaso de oficios públicos renunciables, en la transacción, la compensación, el contrato de seguro y en la aplicación o entrega hecha judicialmente por asentamiento. A

51 Flores Zavala, Ernesto, op. cit confront. p. 479 a 470

finales del siglo pasado, se estableció el impuesto del timbre que se pagaba agregando estampillas a las facturas, impuestos que fueron modificados con las Constituciones de 1857 y 1917, que establecían originalmente facultades a los Estados para imponer impuestos, resultó tan complicada la aplicación de estos que fué necesario reformar la Constitución de 1917 para que los mismos se federalizaran, pero otorgando facultades a los Estados para establecer algunos otros con carácter local, previa autorización del Congreso de la Unión, el impuesto al timbre se mantuvo vigente hasta en el año de 1947. Siendo Presidente de la República Miguel Alemán, la Secretaría de Hacienda propuso la creación de un impuesto sobre ingresos mercantiles, que se causaba por los ingresos por concepto de ventas, de establecimientos mercantiles e industrias y de compra-venta de artículos de lujo, impuesto que fué de aplicación general, y tuvo aplicación a partir del 1º de enero de 1948, posteriormente y en la medida en que se fueron modificando diversas cuotas, dejó de ser un impuesto general para convertirse en una serie de impuestos especiales sobre ventas, este impuesto, era un impuesto a cascada de un 3.3%.

"El derogado Impuesto sobre Establecimientos Mercantiles e Industriales del Distrito Federal, se tomaba tomando como base el capital invertido, pero en la generalidad de los casos el impuesto se pagaba con el producto o renta de ese capital"⁵²

"El impuesto de tasa fija sobre ingresos mercantiles, es de los más fáciles de imponer, surge entre el periodo de las dos guerras mundiales, este

52 Dublán Manuel. CURSO DE DERECHO FISCAL ESCRITO EN LECCIONES DIARIAS PARA LOS ALUMNOS JURISTAS DEL INSTITUTO DE OAXACA Impreso por Ignacio Candiani, México 1865.

impuesto constituyó una fuente de ingresos rápida y efectiva necesaria en ese entonces para capitalizar a los gobiernos en guerra, y es probable que su imposición inicialmente se haya fijado debido a la facilidad con que se podía recaudar, las empresas lo pagaban de acuerdo con lo que ingresaba a su capital, pero este impuesto favorecía la creación de monopolios, ya que varias empresas buscaban fusionarse a fin de disminuir la carga impositiva total, entonces el impuesto recaía más severamente sobre aquellos productos que para su fabricación requerían de varias etapas en su producción y en lo particular, si cada una de estas fases era realizada por una empresa distinta, el impuesto podía elevar en demasía los precios de los productos, dejando fuera de la competencia comercial a estas empresas. La solución que se planteó era la de no cobrar impuestos sobre los productos, sino sobre el valor añadido bruto de cada negocio"⁵³

Finalmente, en México el 29 de diciembre de 1978, se publicó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que entró en vigor el 1º de enero de 1980, que sustituyó al impuesto sobre ingresos mercantiles que como habíamos mencionado con antelación, tenía la desventaja de ser un impuesto en cascada, y manejaba diversos impuestos especiales.

A manera de resumen el Impuesto al Valor Agregado surge en México el 1º de enero de 1980, como una respuesta para el nuevo sistema tributario enfocado al consumo, pretendiendo evitar así los impuestos en cascada, efecto característico del impuesto sobre ingresos mercantiles al cual vino a sustituir, por ser de difícil manejo, y propiciar la creación de monopolios.

53 Enke Stephen *ECONOMÍA PARA EL DESARROLLO* UTEHA México 1965. p 318

2.2. EL IMPUESTO EN CASCADA

Al impuesto en cascada también se le suele llamar sistema de la imposición múltiple o plural, se caracteriza por gravar las mercancías en cada una de las etapas de su negociación, tanto a través del ciclo industrial como comercial. (fabricante-mayorista-minorista-consumidor final), y como habíamos indicado líneas arriba, en México, se estableció a través de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

En el sistema impositivo plurifásico o en cascada la base del impuesto es mucho mayor, y por consiguiente también lo es su rendimiento, sobre todo si tomamos en cuenta que es inconveniente gravar un producto tantas veces como sea objeto de una transacción, la carga fiscal es desigual, según la clase de producto de que se trate y aún dentro de cada clase según la longitud de los circuitos de producción y de distribución de cada mercancía, este aumento y desigualdad en la cuota del impuesto deriva de dos factores principales una del número de transacciones, y otra del aumento del valor de cada una.

Resulta muy compleja la aplicación de este impuesto, pues afecta de manera directa a las exportaciones y a las importaciones, porque si grava todas las operaciones por las que va pasando el objeto, no es posible calcular con exactitud el total de los impuestos pagados, como para que las empresas puedan solicitar la devolución del impuesto, que se hace generalmente con la

finalidad de competir ventajosamente en los mercados internacionales. También afecta a las importaciones, por que resulta muy complicado determinar que impuesto pagó un producto de importación, por lo que al entrar al mercado nacional puede tener una carga menor o mayor de la que soportan los mercados nacionales bajo las mismas condiciones.

Este impuesto por la diferencia de cargas fiscales para diversos productos o mercaderías, favorece la concentración de empresas o monopolios, ya que algunas empresas se pueden organizar de tal forma, que eviten las transacciones, con el objeto de evadir el impuesto, afectando así a las pequeñas y a las medianas empresas.

Por otro lado para efectos del cálculo de este tipo de impuesto, resulta difícil determinar la cuantía exacta de la imposición indirecta soportada por el producto, ya que al recaer éste sobre el precio total de venta en cada fase, no se puede conocer con exactitud qué proporción del precio corresponde a los impuestos indirectos.

2.3 EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO TAMBIÉN CONOCIDO COMO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En los países que poseen un sistema impositivo moderno, se aplica por lo general un tipo de impuesto de carácter plurifásico, por ejemplo, en España el Impuesto a las ventas, es denominado Impuesto al Valor Añadido, en México lo denominamos Impuesto al Valor Agregado, pero a diferencia del impuesto en cascada, el I.V.A. recae exclusivamente sobre el valor añadido en

cada una de las fases de producción y no sobre el valor total. No se grava el valor del producto en cada transacción ni su valor en una sola etapa de la que es objeto su negociación, sino lo que se denomina la plusvalía o valor agregado, que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su fabricación, hasta la venta al consumidor final.

El Maestro FLORES ZAVALA, en su obra ya citada anteriormente nos indica que el Valor Agregado....*"Es el que una empresa añade a los materiales, bienes y servicios que adquiere de otras; se obtiene deduciendo el total de ingresos brutos, el importe de los pagos totales efectuados a otra empresa por adquisición de bienes o prestación de servicios, es decir, el valor agregado está constituido esencialmente por el conjunto de las utilidades netas, o los intereses y las rentas de una empresa"*⁵⁴

Para calcular este impuesto se obtiene la diferencia entre el precio de venta y el de compra en cada fase. El I.V.A. causado debe consignarse en el comprobante o factura que se expida con motivo de la operación,

"En forma expresa y por separado del precio o de la contraprestación pactados. Por excepción en operaciones efectuadas con el público consumidor, el impuesto debe incluirse en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan

54 Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit pág. 477

así como en la documentación que se expida, salvo que en este último caso el adquirente, el prestatario de servicio o quien use o goce temporalmente el bien solicite comprobante con I.V.A. expreso y por separado⁵⁵

EJEMPLO PARA EL CALCULO DE ESTE IMPUESTO

ACTIVIDAD GRAVADA	\$200,000.00
TASA APLICABLE	15%
200,000 X 15% = IVA CAUSADO	\$30,000.00
MENOS IVA TRANSLADADO ACREDITABLE	\$8,000.00
IVA A CARGO =	\$22,000.00

Aunque nuestro estudio pretende enfocarse en un ámbito jurídico, para facilitar la comprensión de este ejemplo, resulta menester conocer ciertos conceptos contables, como I.V.A. **TRANSLADADO ACREDITABLE** que es el IVA causado que un contribuyente traslada a otro, susceptible de recuperación por el segundo en sus liquidaciones de IVA, acreditándolo contra el IVA que a su vez causen sus propias operaciones. El IVA se debe recuperar, porque este gravamen en otras operaciones anteriores ya fué recaudado por el fisco, y porque su peso no debe recaer en el contribuyente, sino quien lo soporta es el consumidor final.

Este tipo de impuesto se diferencia de los demás, en que sus fines no son necesariamente fiscales, (obtener ingresos para financiar los gastos públicos) sino reguladores económicos: como protección a la producción

⁵⁵ Pérez Inda Luis M. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY DEL IVA 6ª Ed. ISEF, México 1996.

nacional, (incrementando la tasa del impuesto a las importaciones, y desgravando las exportaciones), favorecer el incremento del ahorro interno (incrementando la tasa de impuesto a la enajenación de bienes, se busca que no exista excedente de circulante, y con ello se abata la inflación).

Por otro lado su cálculo resulta ser más sencillo, si lo comparamos con el impuesto en cascada.

De acuerdo con la ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo general los contribuyentes, deberán pagar este impuesto a través de la figura del acreditamiento, ya mencionada con antelación.

A este impuesto se le suele identificar como un impuesto que grava al consumo, por que de hecho grava el consumo de bienes o servicios, pero no debemos olvidar que la actividad o el hecho que origina el pago del mismo que grava este impuesto es la venta o enajenación de bienes o servicios, así como la importación de bienes o servicios que se realicen.

Es un impuesto que se paga en dinero, por la forma en que se liquida, deberá pagarse en moneda de curso legal. Sin que se deba olvidar que se cumple con esta obligación cuando se utiliza cualquiera de los medios de pago enunciados en el Código Fiscal de la Federación: cheques, giros bancarios, giros telegráficos, giros postales, etc.)

De acuerdo con la opinión del Maestro JOSÉ DE JESUS SÁNCHEZ PIÑA, en su obra **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 1995*** el IVA es un *"impuesto instantáneo y periódico:*

- ✓ *Instantáneo en el caso de la importación de bienes o servicios porque es reclamado en este caso en la propia aduana por la que ingresan dichos bienes a territorio nacional.*

- ✓ *Periódico. Puede decirse, que es esta característica la más representativa del impuesto al valor agregado por el tiempo en que se produce, porque como establece la ley, este gravamen se podrá liquidar ya sea en forma mensual o trimestral según sea la naturaleza tributaria del contribuyente"⁵⁶*

Al igual que el Maestro Margain Manatou, el Maestro Sánchez Piña considera al IVA como un impuesto real e indirecto, pero le añade otras características, la de ser proporcional, directo, y Federal, a saber:

- ✓ *"Es un impuesto REAL, porque no toma en cuenta al sujeto que realice los actos o actividades sino más bien a los propios actos o actividades.*

⁵⁶ Sánchez Piña José de Jesús. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 1995 Ed. PAC, México 1995 pp 16 y 17

- ✓ *PROPORCIONAL.- En el marco general el impuesto se calculará aplicando a los valores netos de los actos o actividades de los contribuyentes las tasas previstas en la ley, por los cuales siempre se nos presenta una relación directa entre el impuesto determinado y la tasa aplicada, satisfaciendo con la anterior la proporcionalidad tributaria que reconoce la dogmática tributaria.*

- ✓ *Este impuesto es DIRECTO cuando la carga tributaria, ya no pueda trasladarse a otro sujeto, se vive esta circunstancia en el contribuyente o consumidor final.*

- ✓ *INDIRECTO.- Cuando el sujeto obligado puede transferir el impacto a otro sujeto o entidad, este es el caso de los contribuyentes empresarios del régimen general de ley, cuando se realiza el acreditamiento del Impuesto.*

- ✓ *FEDERAL.- Por el sujeto activo, el impuesto al valor agregado es un impuesto federal, porque sus normas son aplicables en toda la República Mexicana y quien es el encargado de su recaudación es el Gobierno Federal, sin embargo por motivo de los convenios de coordinación fiscal, las entidades federativas en México participan en el proceso de recaudación correspondiéndoles por tal circunstancia una participación⁵⁷*

57 Sánchez Piña José de Jesús. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 1995 Ed. PAC, México 1995 pp

2.4 DISTINCIÓN ENTRE EL I.V.A. Y EL I.S.R.

El Maestro Margáin Manatou, en su obra ya citada con antelación⁵⁸ considera al Impuesto Sobre la Renta como un impuesto directo que grava los rendimientos y al IVA como un impuesto indirecto, que recae sobre hechos ciertos, reales, como la producción o el consumo, la explotación, la enajenación, etc. Los impuestos directos no sólo gravan un hecho real sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal.

A la vez, distingue al IVA, del ISR en que el primero es real y el segundo es personal, el IVA resulta ser un impuesto real ya que se desatiende de las personas, sólo se interesa por los bienes o cosas que gravan, recae sobre el costo total de la operación, con la principal característica de que el contribuyente puede recuperar lo que a él se le trasladó en las adquisiciones de bienes y servicios que hizo, mientras que el ISR atiende a las personas o contribuyentes, como pagadores de los mismos, es una imposición sobre la suma total de las rentas o ingresos de cada persona, de allí el nombre de Impuesto Sobre la Renta global.

El IVA maneja una cuota o tasa proporcional, mientras que el Impuesto Sobre la Renta utiliza tarifas progresivas, a mayor ingreso, mayor pago de impuesto.

18 a 20

58 Margáin Manatou, Emilio. Op. Cit pp 87 a 97

El IVA goza de garantías objetivas, esto es, que si atiende a la fuente del ingreso y esta es enajenada, quien la adquiere sabe que tiene responsabilidad objetiva en el pago de los impuestos, que el anterior propietario dejó de cubrir al fisco, a diferencia del ISR que por atender a la persona, enajenado el negocio, el tributo pierde una garantía por cuanto no puede seguir a la cosa sino a la persona.

Otra diferencia radica en que el IVA es un impuesto *"ad valorem"* puesto que atiende el valor del producto, atiende al precio, pagará más quien adquiera un producto más caro.

El IVA es un impuesto general que atiende actividades distintas pero que tienen en común que son de la misma naturaleza.

Finalmente podemos diferenciar al IVA del ISR. en que el primero tiene fines extrafiscales, y el segundo tiene fines fiscales, un impuesto con fines fiscales es aquél que se establece con la finalidad de proporcionar al Estado los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, el IVA se establece no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con objeto de obtener una finalidad distinta que puede ser de carácter social, económico etc.

2.5. EL OBJETO DEL IMPUESTO

Aunque muy escuetamente, en otro capítulo nos referimos al objeto del impuesto, y habíamos manifestado, que se define como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Y por crédito fiscal, establecimos, que eran las cantidades en especie o en dinero que tenía derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, en ejercicio de su poder de Imperio.

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, establece que son créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

***FLEINER** señala, que "el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuáles una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo"⁵⁹*

***WAGNER** también define al objeto del impuesto como "la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto. esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la*

59 Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pág 110

*celebración de un contrato, etc. El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto*⁶⁰

Es importante que quede claro que el objeto del impuesto y el hecho generador del crédito fiscal son exactamente lo mismo, pues resulta ser un hecho hipotético previsto en la norma, que genera con su realización, la obligación tributaria.

Dentro de la ley del IVA encontramos diversos objetos o hechos imponibles que dan origen a la obligación de los contribuyentes de pagar este impuesto y que se encuentran descritos en su artículo 1º a saber:

- 1.- La enajenación de bienes (venta, fideicomiso, donación etc.)
2. - Prestación de servicios independientes.
3. - Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
4. - Importación de bienes y servicios.
5. - Exportación.

Nos referiremos muy escuetamente a cada uno de estos conceptos

60 Idem. p. 110

2.5.1. LA ENAJENACIÓN DE BIENES

De conformidad con el artículo 8º de la Ley del I.V.A. y el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, por enajenación debe entenderse:

1.- Toda transmisión de la propiedad, aunque el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A.

2.- Las **adjudicaciones**, aunque se realicen en favor del acreedor.

3.- La **aportación a una sociedad o asociación**.

4.- La que se realiza a través de la figura del **arrendamiento financiero**.

5.- La efectuada a través de **fideicomiso**, en diversos casos:

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

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

6.- En la cesión de derechos:

a) Cuando el fideicomisario ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. Ya que se considera que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

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

7.- La **transmisión de dominio** de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de una enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

8.- La **transmisión de derechos de crédito** relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.

También se considera como enajenación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Consideramos importante señalar que no se considerará enajenación, la transmisión de la propiedad por causa de muerte, así como la donación, salvo que el donativo sea efectuado por empresas para las cuáles el donativo NO sea deducible para los fines del Impuesto Sobre la Renta.

Si por alguna razón la transmisión de la propiedad no se efectúa se tendrá derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

Existen ciertas excepciones tratándose de enajenación, por las cuáles no se pagará el impuesto, tales son los casos de ciertos bienes como el suelo, y las construcciones adheridas al suelo destinadas para casa-habitación, la enajenación de libros periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor, también quedan exentos los bienes muebles usados a excepción de los enajenados por empresas, así mismo los billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, la enajenación de monedas tanto nacional como extranjera, así como las piezas de oro y plata que hubieran tenido tan carácter incluyéndose las onzas troy, las partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, los certificados de depósito de bienes pero únicamente por lo que al documento se refiere, ya que por la venta de dichos bienes si se deberá pagar el impuesto correspondiente. Los lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de este material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

2.5.2 LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El artículo 14 de la Ley del IVA aplicable para 1997, nos establece lo que se debe entender como prestación de servicios independientes y señala:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. Sin que se incluya la realización de un trabajo de forma subordinada mediante el pago de una remuneración periódica, regulado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

II.- El transporte de personas o bienes. *(correlativo art 15 LIVA)* Sin incluir el transporte público terrestre de personas que está exento, a excepción del ferrocarril.

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

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

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

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

De acuerdo con el artículo 17 de la Ley del I.V.A. para 1997, en lo que respecta a la prestación de servicios, este impuesto se causa 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 estas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios. Tratándose de Seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

En otro orden de ideas, para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se deberá considerar como valor total de la contraprestación pactada, tanto las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, así como las penas convencionales y cualquier otro concepto.

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que estos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor total para efectos del cálculo del impuesto.

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

2.5.3. DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

De acuerdo con el artículo 19 de la ley en comento, se debe entender 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.

Existen sin embargo ciertos casos de excepción, por los cuales no se deberá pagar impuesto por encontrarse exentos, a saber: *-artículo 20 LIVA-*

I.- Inmuebles destinados para casas-habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, sólo quedará exento por la parte destinada para casa-habitación. Sin que queden incluidos los inmuebles que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casa de hospedaje.

II.- Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

III.- Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, y la entrega material del bien sea en el extranjero..

IV.- Libros periódicos y revistas.

Por otro lado, cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien, tangible, se tendrá obligación de pagar este 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 recibe el contribuyente.

2.5.4. DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

El artículo 24 de la ley del I.V.A. para 1997, establece lo que se considera importación de bienes y servicios, las actividades gravadas por este concepto son:

I.- La introducción al país de bienes.

II.- La adquisición por personas residentes en nuestro país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

IV.- El uso o goce temporal, en territorio Nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, de la ley del I.V.A. cuando se presten por no residentes en el país. Sin que quede incluido el transporte internacional.

Existen casos de exención en las importaciones, por los cuáles no se pagará el Impuesto al Valor Agregado. *-artículo 25 LIVA 1997-*

- ✓ I.- Las que en términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, o tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo.
- ✓ II.- Las de equipajes y menajes de casa a que hace alusión la legislación aduanera.
- ✓ III.- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ IV.- La de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, Entidades federativas, Municipios o cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- ✓ V.- Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.
- ✓ VI.- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

- ✓ VII.- Oro con un contenido mínimo de dicho material de un 80%,

2.5.5. DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS

La normatividad al respecto, es aplicable para empresas residentes en el país y esta actividad importante en el ingreso de divisas, grava con tasa cero.

Por exportación, entendemos la salida de mercancías, bienes o servicios de un país, para ser ingresados en otro con afán de lucro.

Para los efectos de la Ley del IVA para 1997, el artículo 29 establece lo que se considera exportación:

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

Se incluye en este párrafo a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento o base fija en el país.

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 proporcionadas por personas residentes en el país.

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

- a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- b) Operaciones de maquila para exportación en los términos de la legislación aduanera.
- c) Publicidad.
- d) Comisiones y mediaciones.
- e) Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.
- f) Operaciones de financiamiento.

V.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

VI.- La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país.

VII.-La enajenación de bienes importados temporalmente que hagan las empresas maquiladoras de exportación a otras maquiladoras también de exportación, siempre que éstos bienes no cambien de régimen aduanero.

2.6. LA CUOTA

Para podernos adentrar al tema y cuantificar la llamada cuota del impuesto es menester conocer la base, del impuesto, que se puede definir como aquella cantidad sobre la que se determina el impuesto a pagar a cargo del sujeto pasivo, es decir, es la cantidad a la que se le aplica la cuota o tarifa para conocer el impuesto a pagar, o en otras palabras, es la cantidad sobre la que se aplica el gravamen una vez realizado el hecho generador.

Como se había señalado en el capítulo que antecede, en materia tributaria existe cierta confusión entre lo que es una tasa y una cuota, algunos autores se refieren a la cuota y a la tasa de manera indistinta, como si se tratase del mismo término, de acuerdo con la doctrina, la ley del IVA maneja, diversas cuotas y no tasas propiamente, tales como la cuota general del 15%. La propia ley del IVA crea confusión pues no hace alusión a las cuotas del cero, seis, diez o quince por ciento sino a las tasas del impuesto.

Para el Maestro **QUINTANA VALTIERRA**, *"La tasa, es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en porcentaje"*⁶¹

61 Quintana Valtierra, Jesús. Op. Cit p 64

El Maestro FLORES ZAVALA, define a la cuota como *"la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, expresada en un tanto por ciento"*⁶²

De las dos definiciones anteriores podríamos deducir que efectivamente la tasa y la cuota de un impuesto son exactamente lo mismo, pero en cambio el Profesor MARGAÍN MANATOU, le da otra connotación al término tasa.

El Maestro MARGAÍN MANATOU, nos indica que el término tasa se presta a confusión, pues en el idioma inglés, significa impuestos (taxes) y también señala que nuestra legislación emplea el término derechos, ya que no define a la tasa, o sea que para el profesor citado tasa y derecho son lo mismo pero los derechos son de conformidad con el artículo 2º fracción IV del Código Fiscal de la Federación, otra cosa muy distinta a nuestro tema de estudio, a saber: "las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se prestan por organismos públicos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado"⁶³

62 Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p 110

63 Margaín Manatou Emilio . Op. Cit p. 110

Como se puede observar del breve análisis realizado, la cuota y la tasa, no son conceptos que se puedan utilizar como sinónimos, en materia de nuestro estudio y a fin de no tergiversar los términos, la acepción que emplearemos será la de cuota.

En conclusión, la cuota de un impuesto, es la cantidad en dinero que el Estado percibe por cada unidad tributaria, se llama tipo de gravamen cuando se expresa en porcentaje.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la cuota es proporcional, puesto que se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Por ejemplo 15% sobre el valor de un vestido.

La cuota del IVA en particular, influye directamente sobre la economía de un país, sobre todo si consideramos las funciones de este impuesto:

- ✓ 1.-Este impuesto debe facilitar ingresos al Estado al igual que los demás.
- ✓ 2.-Debe modificar la asignación de recursos, es decir, con impuestos más altos se desanima la producción y compra de ciertos bienes y servicios, por ejemplo, bebidas alcohólicas, artículos de lujo, bienes importados, etc.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

- ✓ 3.-Otra de las funciones de este impuesto es la de estabilizar la economía, utilizando los aumentos de los impuestos para frenar la producción y el consumo y su reducción para incrementarlos.

De acuerdo con la opinión del economista **STEPEN ENKE** en su obra *"Economía para el desarrollo"*

"Un buen sistema tributario debe primero desalentar lo menos posible la producción; segundo debe reducir las formas menos esenciales de consumo, especialmente cuando se necesitan críticamente los ahorros y las inversiones para la expansión de la producción; tercero los impuestos no deben distorsionar la economía, puesto que se producirá una mala distribución de recursos si los impuestos hacen que sean demasiado disímiles los costos reales y monetarios de determinados productores; cuarto debe ser elástico respecto al ingreso, en el sentido de que las recaudaciones netas del gobierno aumentan proporcionalmente más que el ingreso nacional monetario, ya que esto obrará en cierta medida para mitigar los efectos de la inflación del crédito y servirá de "estabilizador" cíclico. En quinto, el sistema tributario debe ser económico y los impuestos deben ser baratos para recaudar plenamente, en relación con los ingresos que producen"⁶⁴

A manera de reflexión, tomando en cuenta lo indicado por este economista nuestro sistema tributario necesita urgentemente un cambio de

64 Enke Stephen *ECONOMÍA PARA EL DESARROLLO* Editorial UTEHA, México 1965 pág. 303

180°, ya que no disfrutamos de un buen sistema tributario, pues a *contrario sensu* un mal sistema tributario como en nuestro país, desalienta a la producción, pues el consumo, hasta el básico como la alimentación y el vestido, está reducido al máximo, ¿por falta de liquidez como esperar que exista ahorro interno e inversión?, El sistema tributario mexicano, al igual que su sistema económico, han distorsionado la economía de tal manera que solo unos cuantos pueden gozar de liquidez, por lo que no existe una adecuada distribución de recursos, las recaudaciones del gobierno no pueden haber incrementado con el incremento de la tasa del IVA de un 10 a un 15%, ya que muchas empresas a través de la evasión o de manera legal están declarando en ceros, nuestro sistema tributario resulta caro, y difícil su recaudación por la serie de requisitos exigidos por la autoridad, por lo que no se podrá recaudar el impuesto plenamente por parte del Estado.

Ahora bien, si los impuestos deben ser baratos para facilitar su recaudación, sería entonces necesario reducir la tasa del IVA, y facilitar los trámites, de tal suerte, que una persona física no requiera de contador para efectuar las declaraciones de impuesto.

2.7.1 LA TASA CERO Y SU DISTINCIÓN CON LA EXENCIÓN FISCAL

En el Derecho Tributario existe una figura que exime a los contribuyentes del pago de créditos fiscales y es la que conocemos como la exención fiscal, que resulta ser un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica. Esta figura no existe en el derecho civil, ni

en ningún otro, por lo que es una figura jurídica exclusiva del derecho tributario.

En nuestro país se instituye esta figura generalmente por cuestiones de política económica, es decir, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo.

Pero puede establecerse un impuesto también por razones de conveniencia, como en el caso del I.V.A. donde el pagador del gravamen es el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, y en determinados productos considerados como de consumo básico, o de primera necesidad, resulta menester eximir del pago de impuesto ciertos artículos con la finalidad de no encarecer el costo de la vida.

Así mismo puede establecerse este impuesto por motivos de equidad, cuando aquéllos contribuyentes que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo, a fin de dejarlos en una situación de igualdad respecto a los demás contribuyentes.

De acuerdo con lo que nos indica el Maestro **MARGAÍN MANATOU**:

*"La exención, no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas impositivas, en virtud de que hay ausencia de materia gravable"*⁶⁵

⁶⁵ Margain Manatou, Emilio. Op. Cit. pág. 300

De conformidad con lo anterior, la exención es una figura jurídica tributaria, en razón de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de política económica, equidad o conveniencia. Es una liberación de la cuál goza una persona, por disposición legal, de la obligación de pagar contribuciones al Estado. O en otras palabras las exenciones son franquicias o privilegios concedidos a los contribuyentes para NO gravar ciertos actos, operaciones o utilidades, con impuestos establecidos por leyes o decretos.

En otro orden de ideas, y a manera de reflexión, el artículo 28 Constitucional, establece que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos. De este precepto se infiere que las exenciones establecidas en las leyes en vigor, son inconstitucionales. Sin embargo para la Autoridad Hacendaria no es así, este artículo 28 si bien es cierto, se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, y podría dar origen al Juicio de Amparo pues una exención sería violatoria de las garantías individuales, sin embargo para la Secretaria de hacienda, cuando el legislador la establece lo señala en ley y en consecuencia, estas disposiciones tienen las características de ser abstractas, generales e impersonales. Este criterio, sin embargo, es muy discutible.

GIANINI señala: ... *“que una exención la establece una ley, mediante una “disposición de derecho singular, que declara no obligada al pago de un impuesto a una persona o a una categoría de personas, que conforme a las disposiciones*

*más generales de la propia ley quedarían comprendidos entre los sujetos pasivos y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del trabajo, aquella persona o aquel grupo de personas no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto"*⁶⁶

La ley del Impuesto al Valor Agregado, establece las siguientes exenciones:

- ✓ Art. 2-C Exención a personas físicas por enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general y condiciones para el efecto.
- ✓ Art. 9. Exenciones tratándose de enajenación.
- ✓ Art. 15.- Exenciones tratándose de prestación de servicios.
- ✓ Art. 20.- Exenciones tratándose del uso o goce temporal de bienes.
- ✓ Art. 25.- Exenciones en las importaciones.

Art. 2-C. para el año de 1997 Quedan exentas del pago del impuesto las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general no estarán obligadas al pago del impuesto por estas actividades, siempre y cuando durante el año calendario anterior hayan obtenido ingresos derivados de estas actividades y tenido o

⁶⁶ Quintana Valtierra. Op. Cit p 116

utilizado activos que no excedan respectivamente de 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año..

...También quedarán incluidas las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos o actividades no las realicen con el público en general. y reúnan los límites de ingresos y activos del párrafo anterior.

Las personas comprendidas dentro de este supuesto deberán recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen.

2) Art. 9 para el año de 1997.- No se pagará el Impuesto al Valor Agregado 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 a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

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

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

V.- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

VI.- Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro y de plata que hubieren tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".

VII.- Partes sociales documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de éstos bienes se esté obligado al pago de dicho impuesto. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

VIII.- Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

3) Art. 15 para el año de 1997.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I. - Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquéllas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.

II. - Derogada.

III.- Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los estados, los Municipios y sus organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

V. - Los de transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

VI.- El transporte marítimo internacional de bienes prestados por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje* en territorio nacional.

- a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupan.
- c) Cámaras de Comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.
- d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
- e) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

XIII. - Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los del teatro, cine y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley.

No se considerarán espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles, tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

c) Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.

d) Provenzan de créditos hipotecarios para la adquisición ampliación construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

e) Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

f) Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

g) Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.

h) Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que cumplan los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del art. 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

i) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

XI.- Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

XII.- Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

VII. - Derogada.

VIII. - Derogada.

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

X. - Por los que deriven intereses que:

a) Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%

b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro, así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

XIV. - Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

XV.- Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los Gobiernos Estatales o Municipales.

XVI.- Por los que deriven ingresos de los comprendidos en los artículos 77 fracción XXX, y 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4) Art. 20 LIVA para 1997 No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes.

I. - Derogada.

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 o parte de ellos 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.- Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.

V. - Libros periódicos y revistas.

5) Art. 25 LIVA para 1997.- 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 carácter 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 equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

III. - Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2-A de esta Ley.

IV.- Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V. - Las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

VI.- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

VII.- Oro con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

Existe una distinción entre una exención y la aplicación de la tasa cero, como habíamos mencionado la exención es una figura jurídica tributaria en razón de la cual se eliminan ciertos hechos o situaciones imponibles, no hay materia gravable. En el caso de la tasa cero considerada en el artículo 2-A de la ley del IVA, el hecho imponible está gravado, se calculará este impuesto aplicando esta tasa y en consecuencia el contribuyente trasladará el pago del impuesto a todas aquellas personas que adquieran bienes, los usen o gocen de manera temporal, o reciban los servicios. Aunque en este caso el contribuyente traslada un impuesto con tasa cero, es muy probable que a él

mismo, le hayan trasladado o haya tenido que pagar un impuesto con alguna otra tasa, en tal caso podrá tramitar la devolución del impuesto.

De acuerdo con el artículo 1º de la ley del IVA, el contribuyente está obligado a pagar la diferencia existente 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 estos sean acreditables en los términos de esta ley.

En el caso de una exención no existe obligación de presentar declaración y en consecuencia no hay devolución del impuesto, pero en el caso de la aplicación de la tasa cero, existe obligación de presentar declaración ante la Secretaría de Hacienda, por que son actividades que están gravadas, contempladas en Ley, y es menester para que pueda solicitarse posteriormente la devolución del impuesto la presentación de la declaración, la tasa cero no exime al contribuyente de sus obligaciones tributarias, pero la exención sí, por eso se dice que en el caso de la exención hay una situación de privilegio.

La cuota del cero por ciento se encuentra regulada en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado aplicable para el año de 1997, y deberá calcularse esta cuota cuando se realicen los actos o las operaciones que a continuación se detallan:

I.- la enajenación de:

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

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

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

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

3.-Caviar, salmón ahumado y angulas.

c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de 10 litros.

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores, motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar;

cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola, sembradoras, ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras, abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señala el reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la cuota 0% siempre que se enajenen completos.

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

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

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

Se aplicará la tasa general del 15% a la enajenación de los alimentos a que se refiere este ordenamiento y que se preparen para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

II. - La prestación de los siguientes servicios independientes:

- a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua, suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego, desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias, preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola, erradicación de plagas, cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
- b) Los de molienda o trituración del maíz o de trigo.
- c) Los de pasteurización de leche.
- d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.
- e) Los de desepite de algodón en rama.

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

g) Los de reaseguro.

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

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

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

✎ Para 1998 en tratándose de esta cuota, se crearon reformas importantes en materia de exenciones y tasa cero la exposición de motivos señala a grandes rasgos: " *Con el objeto de mantener en 1998 el beneficio de la tasa cero aplicable al suministro de agua potable para uso doméstico, se acordó proponer al Ejecutivo Federal, expedir un decreto en el que se mantenga el mismo. Se propone establecer la exención a los intereses que provengan de créditos con garantía fiduciaria que estén destinados a la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a casa habitación en forma congruente a cómo se realiza con créditos hipotecarios. . . . Se propone extender la exención del impuesto al valor agregado respecto de los intereses que las sociedades de ahorro y préstamo reciban*

o paguen en operaciones de crédito, en forma similar a como se aplica para los integrantes del sistema financiero.

- ↳ *Se propone exentar del impuesto al valor agregado a los intereses que deriven de créditos otorgados por almacenes generales de depósito, cuando estén garantizados como bonos de prenda. esta medida tiene beneficios muy claros, como el de facilitar a los campesinos el acceso al crédito y, a través de ello, favorecer la producción del campo y contribuir a elevar los niveles de vida en el mismo..."*

2.7.2. LA CUOTA DEL 6%

I. - Con las reformas a la ley del Impuesto al Valor Agregado para 1996, esta cuota fué derogada se aplicaba la misma cuando se realizaba la enajenación o importación de productos destinados a la alimentación con algunas excepciones como:

- a) Las bebidas distintas de la leche.
- b) Jarabes o concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, incluyéndose los que se expendan en lugares abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos.
- c) A los que se les aplicara la tasa del 0%.
- d) Caviar, salmón ahumado y angulas.

II.- Medicinas de patente

2.7.3 LA CUOTA DEL 10%

Esta cuota se encuentra regulada por el artículo 2° de la ley del IVA para 1997, el artículo se reformó en el año de 1995, será aplicada para aquéllos residentes en el extranjero, específicamente para residentes en la región fronteriza, y siempre y cuando la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios se lleve a cabo precisamente en esta región.

Se incluyó en 1995, la aplicación de esta cuota en la importación de bienes o servicios, siempre y cuando, estos sean enajenados o prestados en esta región fronteriza.

Cuando se trate de inmuebles enajenados en esta región fronteriza se aplicará la cuota del 15%, esta norma puede tener su origen en la idea de no facilitar a los extranjeros se establezcan en la región fronteriza, con la finalidad de salvaguardar nuestra territorialidad.

La ley del IVA, en el propio artículo 2°, establece lo que debemos entender como región fronteriza y nos señala que además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y del sur del país, todo el territorio de los Estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el Municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al

norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí siguiendo el cauce de ese Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

Lo que a nuestro juicio pretende el legislador, es incentivar a los extranjeros a realizar sus compras en las ciudades fronterizas del Norte del país, pero procurando que no se establezcan en la frontera norte y evitando que las empresas nacionales de otras regiones del país realicen operaciones desleales con este tipo de privilegio, ya que es menester acreditar la residencia en esa zona o recibir bienes o materiales en esa región.

Una medida tomada por las autoridades Hacendarías, en la acreditación del Impuesto al Valor Agregado, exige que en la importación de bienes tangibles cuando se hubiera pagado la cuota del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.

2.7.4 LA CUOTA DEL 15%

Esta cuota será aplicable para todos aquéllos actos o actividades que no estén incluidos o regulados con una cuota especial en algún otro artículo de tal suerte que regirá para todas las personas sean físicas o morales, que realicen alguna enajenación de bienes, presten servicios independientes,

otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen o exporten bienes y servicios.

El Impuesto al Valor Agregado no se deberá considerar parte del precio o formar parte de alguno de los valores señalados en el párrafo precedente.

El contribuyente de acuerdo con la Ley, trasladará este impuesto, de manera expresa y por separado, (lo que comúnmente denominamos factura con I.V.A. desglosado), a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley, figura a la que ya hemos hecho alusión en un capítulo anterior.

CAPÍTULO III **DE LOS MEDIOS DE DEFENSA**

3.1 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Cuando se establece un impuesto, hay efectos que ocasiona tanto en lo económico como en lo jurídico, por esta razón, el legislador debe estudiar los posibles efectos o consecuencias que acarreará su aplicación: Por ejemplo: Si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; la reacción en la economía nacional; si originará evasión ilegal al pago; la actividad que quedará gravada, puede ser que ocasione una disminución en la inversión en ese ramo o viceversa. En este sentido hay impuestos que no se pagan o impuestos que se pagan.

I. Dentro de los impuestos que no se pagan podemos mencionar:

A) LA EVASIÓN ILEGAL AL PAGO

B) LA REMOSIÓN

A) LA EVASIÓN ILEGAL AL PAGO:

Dentro de este concepto podemos señalar dos figuras:

1.-El contrabando y

2.-El fraude fiscal.

1.- **EL CONTRABANDO**, que implica necesariamente la omisión de impuestos en la importación y es ocasionado principalmente por el establecimiento de altas tarifas arancelarias o la restricción administrativa para la importación de mercancías y a su vez origina la disminución de contribuyentes y aumento en los gastos de resguardo aduanal. Como se señaló anteriormente, las importaciones están gravadas con un 15%, salvo que se trate de importaciones para la región fronteriza en la que se utilizará una cuota del 10%, en el caso de las exportaciones se maneja una cuota del 0%, por otro lado, la ley aduanera maneja otros impuestos a aplicar por estos conceptos, pero suele ocurrir que se introduzcan o se saquen del país mercancías por las cuáles NO se cubren los impuestos correspondientes, estos hechos se consideran contrabando y una de las causas pueden ser el establecimiento de trámites costosos, o permisos difíciles de otorgarse.

2.- **EL FRAUDE FISCAL**, Se presenta aún más en la aplicación de la ley del I.V.A., pues el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, ya sea mediante engaño o aprovechando los errores en que incurrirá la administración pública, siendo su principal aliciente, las altas cuotas aprobadas por ejemplo; ¿Cuántas veces al comprar un producto nos exigen como requisito para otorgarnos factura la presentación de la cédula o R.F.C? o bien cuando exigimos factura el comerciante nos señala que nos repercutirá en el precio, esta es UNA FORMA DE EVADIR EL I.V.A. y constituye FRAUDE cuando el contribuyente manifiesta ante Hacienda que sus

ventas han sido menores a las reales, y a través de algún engaño o error de la Autoridad Hacendaria hay un enriquecimiento ilícito.

B) LA EVASIÓN LEGAL AL PAGO

✓ LA REMOSIÓN:

Este tipo de evasión, se considera legal, se presenta cuando el gravamen hace incosteable la actividad gravada y en consecuencia el particular opta por trasladar el negocio de una región a otra, para eludir el pago del mayor o menor impuesto. O bien cuando el contribuyente simplemente deja de realizar los actos generadores del crédito fiscal, a fin de no pagarlo.

En el caso de la Ley del I.V.A. podríamos señalar como ejemplos la instalación de industrias maquiladoras en la frontera norte con motivo de las reformas que fijan una cuota del 10% en esa región. O bien cuando por motivo del incremento de la cuota general del 10 al 15%, el público consumidor dejó de adquirir bienes incluso de carácter básico, originando la recesión y con ello el cierre de empresas.

EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS QUE SE PAGAN.-

"Uno de los efectos es el que los impuestos puedan ser trasladados por el contribuyente a terceros, hasta llegar a otra persona que no tiene a quien transmitirle la carga del gravamen. esta translación ocurre en tres fases:

I.- La persona a la que la ley señala como contribuyente del impuesto, es sobre la que recae el gravamen. Sobre esta persona recae el impacto del impuesto.

II.- El contribuyente al trasladar el impuesto a un tercero que a su vez puede transmitirlo a otros, realiza lo que se denomina translación del impuesto y es el proceso por medio del cuál se fuerza a otra persona a pagarlo.

III.- Cuando el impuesto llega a un tercero que no puede trasladarlo, se produce la llamada incidencia del impuesto⁶⁷

Uno de los factores a los que podrían atribuirse este tipo de efectos, son la falta de seguridad jurídica que tienen los gobernados frente al Estado, en relación con la materia tributaria, la misma dinámica de esta materia hace que continuamente se dude o se cuestione la legalidad de estas leyes mismas que tienen profundas modificaciones año con año, a través de la llamada miscelanea fiscal, o por medio de decretos emitidos por el Poder Ejecutivo, que llegan a modificar los elementos rectores de las leyes fiscales, resulta más fácil tratar de evadir un impuesto, que tratar por la vía legal de solucionar un conflicto con el fisco, es por ello que como un mecanismo de defensa de los

67 Sommers, Harold, M. *FINANZAS PÚBLICAS E INGRESO NACIONAL* Edición Fondo de Cultura Económica, México 1985, pág. 145.

contribuyentes, se originan estos efectos en la aplicación de los impuestos, que inciden en el ámbito jurídico, económico y social.

El particular podrá ser obligado a contribuir al gasto público, a través del poder coactivo del Estado, pero sería más fácil la recaudación de los impuestos si el contribuyente supiera que sus contribuciones ayudarán al otorgamiento de mejores servicios, por desgracia en nuestro país como en muchos otros, el destino de las contribuciones pueden provocar el enriquecimiento ilícito de muchos y muy malos funcionarios públicos, y ante esta situación, jamás será voluntaria la contribución a la hacienda pública.

El particular puede disponer libremente de su patrimonio, pero se encuentra obligado por mandado de ley a contribuir con una parte proporcional y equitativa del mismo, para que el Estado pueda lograr sus fines. Pero debido a los problemas expuestos anteriormente, y aunado al incremento de los impuestos, a veces desmedido y sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de los gobernados, sea muy común que los contribuyentes busquen la forma de que esa participación directa de su patrimonio les resulte menos costosa, proponemos que las bases para calcular los impuestos, sean por mucho, más sencillas, las normas fiscales deberían ser de fácil aplicación, de tal forma que cualquier contribuyente pueda sin necesidad de pagar contadores, efectuar el pago de sus impuestos, y llenar sus declaraciones; así se evitaría en mucho la evasión y la defraudación fiscal.

Como habíamos mencionado con antelación, las constantes modificaciones a las normas tributarias, y la dificultad en su interpretación, nos

llevan continuamente como gobernados, a interpretarlas erróneamente, y que traen consigo consecuencias legales que no quisiéramos tener, por desgracia, el fisco considera a todo contribuyente como un evasor fiscal hasta que demuestre lo contrario, no se podrá tener un fisco fuerte cuando sus contribuyentes no tengan capacidad para pagar impuestos, las normas fiscales en nuestro país frenan su desarrollo económico, un fisco moderno ágil y eficiente constituye la garantía de una estable y sana base de desarrollo de cualquier Nación, pero para hacer conciencia entre los gobernados de la importancia de su participación con los impuestos, en beneficio de nuestro país, la autoridad hacendaria debe cambiar su conducta de satanizar o perseguir al contribuyente como si se tratara de "una cacería de brujas".

En otro orden de ideas, en el plano económico, no es fácil determinar sobre quién incide en definitiva un impuesto, por ejemplo un fabricante al trasladar el impuesto, hacia el distribuidor, y este a su vez lo hace incidir sobre el consumidor, puede ocasionar que éste, al ver disminuida su capacidad adquisitiva, solicite aumento de salario, lo que crea en caso de concederse, aumento en los costos de producción, y por ende, aumento en el precio del producto o mercancía, o bien si el consumidor no puede recuperar su pérdida de capacidad adquisitiva, puede suceder que opte, por restringir el consumo del bien o servicios que usa, o bien solicitar reducción en el precio por el monto del impuesto.

En México hace falta crear conciencia entre los contribuyentes, que los convenza de las necesidades reales que tiene nuestro país de sus contribuciones, pero por desgracia en nuestro país el gobernado tiene una

inmensa desconfianza hacia las autoridades, situación que se agrava aún más por el constante derroche, negligencia e incapacidad de algunos funcionarios que en muchas ocasiones, en vez de aplicar los recursos para obras sociales, sólo buscan mejorar situaciones particulares.

3.1.1 LA EVASIÓN ILEGAL AL PAGO

"Existe evasión cuando el contribuyente recurre a medios ilícitos, ocultando la riqueza imponible o logrando que se grave por un valor menor"⁶⁸

Se configura el delito de **DEFRAUDACIÓN FISCAL** cuando con engaños o aprovechamientos de algún error, se omite en forma parcial o total el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio o lucro indebido en perjuicio del Fisco Federal. La omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales-art. 108 C.F.F 1997-.

Se puede equiparar o se sanciona con la misma pena que el delito de defraudación fiscal: (art. 109 C.F.F para 1997-)

1.- Al que señale en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será

⁶⁸ Boeta Vega, Alejandro. Op. Cit. pág. 37

sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios, o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados. y no compruebe ante la autoridad el origen de la discrepancia. . .

2.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones haya retenido o recaudado.

3.- Se beneficie sin derecho de un estímulo o subsidio fiscal.

4.- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

5.- Sea responsable por omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Este delito se persigue por querrela, es decir, a petición del propio Fisco Federal, pero la autoridad hacendaría no formulara la misma, si el contribuyente de manera espontánea hace el pago de la contribución omitida, con sus respectivos recargos, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o que medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

EL CONTRABANDO.- Esta figura se encuentra contenida en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala:

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías.

I. - Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. - Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. - De importación o exportación prohibida

Y también cuando se internen mercancías extranjeras provenientes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

3.2. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY

Recién aprobadas las reformas para 1995, se planteó una posible solución legal, a través del **JUICIO DE AMPARO DIRECTO**, en razón que de acuerdo con la opinión de algunos juristas estas reformas atentaban en "contra

de la justicia y la equidad", demanda que de acuerdo con lo establecido por la ley de amparo, debió de haberse interpuesto dentro de los treinta días siguientes a partir de la fecha en que entraron en vigor las nuevas reformas. Por otro lado, y en razón de tratarse de un caso relevante, con ciertos rasgos políticos, quien conozca del caso deberá ser la Suprema Corte de Justicia de la Nación y no el Tribunal Colegiado de Circuito. Las leyes fiscales y su posterior aplicación, sobre todo tratándose de la Ley del I.V.A. es un asunto no estrictamente jurídico, sino que intrínsecamente lleva en sí, elementos de naturaleza social, económica y política, que por su misma naturaleza inciden en todos los órdenes y ámbitos de la vida de los gobernados.

Toda propuesta de ley, en materia fiscal en México, proviene en la mayoría de las veces, del Ejecutivo Federal. Dicha propuesta se elabora desde luego, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien es el órgano de la Administración Pública encargado de recaudar la parte de riqueza de los ciudadanos, cuyo fin, es financiar los egresos del Estado, para el logro de sus objetivos, es la autoridad encargada de la recaudación de los impuestos.

El Poder Legislativo, es el órgano encargado de "crear" las leyes, de dar un marco legal a las mismas para que el gobierno esté facultado para intervenir en la esfera jurídica de los particulares, tomando en cuenta los intereses de los mismos, bueno esto en teoría, ya que a través del mayoriteo que ejerce el partido en el poder, se busca beneficiar no los intereses del gobernado sino del partido político en cuestión. Si estas leyes benefician al gobierno, por cuestiones políticas, se aprueban.

*"El Poder Judicial, es el poder que avala, en última instancia, la legalidad en la aplicación de las leyes fiscales, al caso concreto de cada particular, ya que se convierte en árbitro cuando se presentan inconformidades por parte de los contribuyentes, al juzgar la legalidad en la actuación del órgano de aplicación de las leyes, es decir de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."*⁶⁹

El artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, preceptúa que el derecho de iniciar leyes o decretos en materia Federal es de la competencia de: El Presidente de la República, Los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y, las legislaturas de cada Estado. Cuando se trate en particular de materia de empréstitos, reclutamiento militar o sobre materia tributaria el artículo 72 del mismo ordenamiento legal ordena que los proyectos que versen sobre estos temas, tengan que presentarse inicialmente en la Cámara de Diputados, ordenamiento que tiene su razón de ser, ya que se entiende que en materia de impuestos los que están directamente afectados son los gobernados y la Cámara de Diputados se presume que representa los intereses del pueblo, y por ello se le faculta para que resuelva en estos aspectos.

Pero en materia tributaria, hay ciertas esferas que invade el Poder Ejecutivo, los reglamentos y los decretos los expide este Poder, en muchas ocasiones cambia o altera el sentido de las leyes, sin embargo, esta

⁶⁹ Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús. EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES TRIBUTARIAS Edit. PAC, México 1994

intervención puede calificarse de legal ya que encuentra su fundamento en el artículo 89 fracción I de la Carta Magna, en México los reglamentos y los decretos son fuente del Derecho Fiscal, en esta materia ha dejado de tener el carácter de simple ordenamiento por el cual se aclaran o precisan disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en un ordenamiento de igual jerarquía, en razón de que la gran mayoría de los contribuyentes prefieren someterse a disposiciones ilegales, que a entablar un juicio en contra del Fisco. En los últimos años, se ha estado legislando por decreto, en menoscabo de las garantías individuales de los gobernados, ya que por la ignorancia de las leyes fiscales de la mayoría de nosotros, y el temor de los gobernados a enfrentarse al fisco, y si sumamos la continuidad de decretos, circulares, oficios internos y reglamentos que se expiden día con día haciendo más difícil la labor del litigante para actualizarse en esta materia, provoca que como ciudadanos decidamos someternos a los mandamientos del fisco, aunque éstos puedan ser calificados de ilegales, por no provenir de un mandato de ley expedido por el Poder Legislativo, sino por otro Poder que no debería estar facultado para alterar las leyes.

Otro problema, aunado al anterior, es la vigencia de las leyes tributarias, por mandato Constitucional, a ninguna ley deberá darse efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna, esto esta regulado en el artículo 14 de nuestra carta Magna. Otro principio aplicable en cuanto a la vigencia de las leyes, es el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, que establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, La Secretaría de Hacienda continuamente olvida estos preceptos y

aplica las leyes tributarias con efectos retroactivos, por citar algunos ejemplos: En el caso de los vales de despensa, regulados en el artículo 77 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, prestaciones otorgadas a los trabajadores, por contrato colectivo, la Secretaría de Hacienda decretó que los mismos integraban el salario de los trabajadores y en consecuencia deberían estar gravados, a los patrones, les fincaron adeudos con el fisco hasta por cinco años atrás. Otro caso en fechas recientes, la llamada ayuda para gastos de comedor, prestación ganada en los contratos colectivos, en los cuáles en la mayoría de las veces se otorgan a través de una venta simbólica de los alimentos de \$2.00 a \$4.00, si se diera esta ayuda de manera gratuita integrarían el salario y por ello habría que pagar el impuesto Sobre la Renta correspondiente, si se venden, de acuerdo a un criterio de la Secretaría de Hacienda, se deberá descontar o retener el I.V.A. correspondiente porque se trata de una enajenación, y esta queriendo cobrar a las empresas el I.V.A. de cinco años atrás a la fecha. De estos ejemplos concluimos que el fisco, ante la necesidad de mayores recursos, busca ingresos adicionales en el pasado, esta situación puede originar el cierre de varias empresas, e inseguridad jurídica.

Un factor importante para nuestro estudio son los denominados "*derechos adquiridos*" definidos como "*aquéllos que han entrado en nuestro dominio, y en consecuencia, forman parte de él y no pueden ser arrebatados por aquél de quien lo tenemos, el derecho adquirido nace de la facultad regularmente ejercitada.*"

Son aquéllos que pasan a formar parte del patrimonio de una persona, como consecuencia de la realización de un presupuesto necesario para su nacimiento o adquisición, y que no pueden ser afectados por una ley posterior. El concepto de derechos adquiridos tiene gran importancia para la determinación en sus alcances de una ley en sus efectos retroactivos⁷⁰

3.3. EL JUICIO DE AMPARO

En este sentido, un contribuyente puede demandar a través de juicio de Amparo, a la Autoridad Hacendaria y en su caso obtener una resolución favorable, hemos de confesar que al principio de este estudio considerabamos que esta medida era improcedente, en lo que respecta a la aplicación de esta Ley en particular, por las siguientes consideraciones:

1.- Se trata de una norma de carácter general, y el juicio de amparo sólo se ocupa de los individuos en lo particular, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motive - artículo 107 II CPEUM*

2.- En el caso específico de la Ley del I.V.A*, existe complejidad en determinar quien es el sujeto pasivo de la obligación fiscal, ya que por el traslado del impuesto, no hay identidad entre el contribuyente y el pagador final del impuesto, por lo tanto, se dificulta determinar a quién se le está causando

⁷⁰ Arroyo Ramirez, Miguel. DERECHOS ADQUIRIDOS. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO TOMO II 4º Ed. Edit. Porrúa, México 1991 p. 1048

un agravio personal, o bien contra quien en lo particular, la aplicación de esta ley atenta contra sus garantías individuales.

Para nuestro más alto tribunal de Justicia en el país, la equidad es simplemente la igualdad de los contribuyentes frente a la norma sustantiva, mientras que para la mayoría de nuestros tratadistas de Derecho, la equidad es la búsqueda de la justicia, pero una ley positiva no siempre será justa, sino que existen leyes que aún cuando sean vigentes y positivas, son por su esencia misma, leyes injustas, inadecuadas, y aún más si se tratan de leyes dictadas en seguimiento de determinadas políticas económicas por el gobierno en turno como es el caso de la Ley motivo de nuestro estudio.

3.-Consideramos aplicable al caso, la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que hace alusión a la **Incompetencia de origen* que no la ha definido a ciencia cierta la Suprema Corte, pero establece que...

"La autoridad judicial no debe intervenir para resolver cuestiones políticas, que incumben constitucionalmente a otros poderes..." Jurisprudencia: apéndice 1975, 8º parte, Pleno y salas, tesis 111, pp 199-200

Si entramos al plano político, ¿En qué predicamento caería el Ejecutivo Federal, y el Congreso de la Unión considerado como representante de los intereses del pueblo, si por una resolución de la Suprema Corte de Justicia se considerara como inconstitucional en su aplicación una ley como la

que nos ocupa?. Poner en duda ante el pueblo la aplicación de una ley que de antemano resulta impopular, en el plano político ¿generaría la falta de credibilidad en la política del Sr. Presidente...! En estos tiempos en que hay carestía o déficit de credibilidad en México.

4.- Existe jurisprudencia, en relación con el amparo contra leyes que a la letra dice:

*"Las leyes que arreglan el patrimonio del Estado o atañen a las funciones esenciales del mismo, así como las que tocan a su organización, conforme a las bases establecidas por la Constitución, o que interesan de un modo directo a la comunidad, no pueden ser materia de suspensión, por lo que toca a sus efectos"*⁷¹

Este criterio es falso y bastante discutible, si analizamos parte de los antecedentes históricos de este juicio, encontramos criterios bastante interesantes en materia tributaria. Este juicio fué introducido en México, a través de varios documentos constitucionales, como la Constitución de Yucatán del 16 de mayo de 1841, debido al pensamiento de Manuel Crescencio Rejón, y en el acta de reformas a la Constitución General de 1824 a iniciativa de Mariano Otero. Es con la Constitución Federal de 1857, cuando se instituye esta figura en los artículos 101 y 102. El estudio realizado para la iniciativa de ley correspondiente, lo hizo un distinguido jurista de la época, llamado Ignacio Luis Vallarta, en materia tributaria, emitió ciertos criterios erróneos, pero debido

71 Trucha Urbina, Alberto y otro NUEVA LEGISLACIÓN DE AMPARO REFORMADA, 63 Edición, Editorial Porrúa, México 1994 p. 413

a la reputación del Licenciado Vallarta, estos fueron seguidos por el Poder Judicial de la Federación, por más de un siglo y sus criterios siguen teniendo peso a la fecha. El Lic. Vallarta señaló:

"Comenzaré por precisar la cuestión constitucional que según mi sentir hay que resolver. Es esta ¿pueden los tribunales juzgar de la proporción del impuesto en relación al capital? ¿Cuando, en que casos les es lícito intervenir en los actos del Poder Legislativo, relativos a su facultad de decretar las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos? Anunciar estas cuestiones es hacer patente la necesidad de penetrar hasta en la parte más difícil de la teoría constitucional del impuesto. Si el deber no me obligara a fundar mis opiniones, seguiría las indicaciones de mi insuficiencia y no hablaría siquiera de estas materias....."

John Marshall, presidente de la suprema Corte de los Estados Unidos de América, resolvió un caso en el año de 1819, en el que emitió el siguiente razonamiento. La facultad de imponer contribuciones al pueblo y a sus bienes, es esencial para la existencia misma del gobierno y puede legítimamente ejercerse en los objetos a que es aplicable hasta el último extremo a que el gobierno quiera llevarla, la única garantía contra el abuso de esta facultad, se encuentra en la estructura misma del gobierno. Al crearse una contribución el legislativo es quien la impone al pueblo, y esto es, en general, una

garantía contra los impuestos injustos y onerosos. Es incompetente el Poder Judicial para averiguar hasta qué grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo".....

La fijación de los gastos públicos es una de esas materias que, según estas doctrinas, son de exclusiva competencia del legislador, sin que los tribunales puedan en caso alguno intervenir en ella, si el Congreso abusa decretando en el presupuesto más gastos que los que el país permita o soporte, tal abuso no tiene más remedio que el derecho del pueblo para elegir otros representantes que cuiden más de sus intereses".....⁷²

Lo que señala Ignacio L. Vallarta, era que el Poder Judicial, por ningún motivo podía cuestionar las resoluciones del Poder Legislativo, en ese sentido no era procedente tramitar el juicio de amparo, ya que los gobernados por mandato constitucional, están obligados a contribuir a los gastos públicos, y la única solución es votar por los legisladores que deseamos los gobernados, para que estos nos representes adecuadamente, pero este criterio es ilógico, deja en total indefensión a los contribuyentes y nos obliga a asumir una realidad que no se ha dado aún en México, en pocas palabras voten por el PRD y si hay una revuelta ni modo. El Poder Legislativo debe ser visto y tomado como una auténtica representatividad nacional y no como un apéndice servil del Ejecutivo, corresponde al Poder Judicial, fungir como contrapeso frente al abuso de los otros poderes, encuadrada en un debido marco de

⁷² Vallarta, Ignacio Luis, Citado por Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús, OP. Cit p 60 y 61

legalidad, que legitime la constitucionalidad de las leyes tributarias, siempre que sean demostradas mediante los debidos argumentos y razonamientos jurídicos.

Las fallas expuestas, no se hacen con el único fin de criticar, sino para que las mismas se corrijan o bien para tratar de encontrar una solución a estas.

De lo anterior, podemos concluir que en materia tributaria, todavía hace falta cierta evolución, es menester que el Poder Ejecutivo, no tenga tantas atribuciones, los reglamentos y los decretos al menos deben de ser creados en el seno del Poder Legislativo, y el Poder Judicial debe intervenir, si las leyes creadas atentan contra el marco jurídico-legal existente y contra las garantías de los gobernados, el Poder Judicial, debe ser el órgano que en realidad legitime la aplicación de una ley, debe fungir como contrapeso ante la intervención de los otros Poderes.

En razón del principio de los "derechos adquiridos" debe ser procedente el Juicio de Amparo contra la aplicación de leyes tributarias, sobre todo en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, no se debe permitir que la autoridad Hacendaria le de efectos retroactivos a una ley, a toda costa debe combatirse ese terrorismo fiscal, que estamos viviendo en nuestro país.

Creemos que tampoco es correcta la solución comodina que planteó en su tiempo el Lic. Vallarta, que sostuvo que en vez de buscar que el Juicio de Amparo efectivamente nos proteja a los ciudadanos de la aplicación de leyes

tributarias injustas, tratemos como gobernados de solucionar nuestros conflictos con la autoridad a través del procedimiento electoral, y que sean los ciudadanos los que decidan quienes los representarán mejor. Esperar tres o seis años para solucionar un conflicto es demasiado, pudiendo encontrar una solución, sino inmediata, por lo menos más rápida, a través de nuestros Tribunales.

CAPÍTULO IV

BREVE ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA, **EN TORNO A LAS NUEVAS REFORMAS.**

4.1 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS A LAS NUEVAS REFORMAS

En la Ley del I.V.A.*, hasta el primero de Abril de este año (1995), la cuota general del impuesto fué de un 10%, ahora con las nuevas reformas se ha incrementado un 50% más, es decir, a un 15%, a nuestra opinión, esta reforma perjudicará más, de lo que pueda beneficiar, por su costo social, político y económico.

La exposición de motivos, a estas reformas, señalan a grandes rasgos lo siguiente:

*"Recientemente se dio a conocer el Programa de Acción para reforzar el Acuerdo de Unidad para superar la Emergencia Económica, como la alternativa más realista y **responsable** que el gobierno de la República presenta a la sociedad para hacer frente a la coyuntura adversa que enfrentamos, a fin de recuperar las bases de la estabilidad y el crecimiento*

económico, y en última instancia, alcanzar los niveles crecientes de bienestar para toda la población.....

A pesar de las medidas adoptadas durante los meses de enero y febrero, un clima de inestabilidad ha persistido en los mercados financiero y cambiario, lo que ha tenido repercusiones en nuestra economía más graves de las que se contemplaban al inicio del año....

*...Ante la situación que prevalece, se trataron de utilizar las distintas herramientas de política económica. Así las líneas complementarias de acción que el programa introdujo quedaron comprendidas en cuatro puntos: realizar un ajuste adicional de las finanzas públicas para elevar el ahorro interno; dar inicialmente prioridad a la estabilización de los mercados financieros a través de una política monetaria restrictiva; otorgar **atención especial a los problemas financieros de los hogares, las empresas y los bancos**; así como **proteger el empleo**.*

El eje central de las estrategia prevista en este programa lo constituyen las medidas tendientes al fortalecimiento de las finanzas públicas. Para aligerar las presiones en los mercados y propiciar una recuperación más rápida de la actividad económica, es preciso realizar un ajuste fiscal de gran magnitud....

*Lo anterior implica un esfuerzo inicial del gobierno en la reducción de su gasto, por lo que se ha replanteado la necesidad de disminuirlo en casi diez puntos porcentuales.. con respecto a 1994... en atención al **objetivo de***

*proteger al empleo y desarrollar programas sociales, se mantendrán las inversiones productivas en ejecución, ...el referido ajuste implica también la adopción de medidas tendientes a **eleva los ingresos del gobierno**, para lo cual se han elevado los precios y tarifas del sector público, y se proponen... modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado"*⁷³

Si analizamos la exposición de motivos, el incremento al I.V.A. a una tasa del 15%, así como el incremento a los precios y tarifas del sector público, contra lo que se piensa, no ayuda al gobierno a elevar sus ingresos, ni mucho menos a proteger el empleo.

Pongamos como caso, el de una fábrica que requiere adquirir materias primas, sus proveedores necesariamente le tendrán que trasladar el impuesto, entonces probablemente, sus insumos no representen el 5% más, sino mucho más, y al vender a sus distribuidores, tendrá que cargar el costo financiero de ese 5% más de impuesto, lo que significa incrementar precios, el consumidor final adquirirá un producto a un precio más elevado, pero si no existe la capacidad económica para adquirir, comprará sólo lo necesario, las empresas verán disminuidos el volumen de sus ventas y en consecuencia también perderán la capacidad de incrementar inventarios, pues de tomarse la política de no cargar el costo financiero del incremento del I.V.A. verá el decremento de los mismos, por el aumento en el costo de recuperación que se está dando como consecuencia de la inflación, su ganancia, como es lógico suponer, se verán disminuidas, sin posibilidad de crecimiento, en

⁷³ **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS Y PROYECTO DE LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA, DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

consecuencia, sus empleados podrían resultar una carga para la empresa, debido a la caída sustancial en ventas, lo cual significa despidos masivos en las empresas, y lo más grave, implicaría la propagación de la economía subterránea que no genera impuestos. Las empresas que no tomen la decisión de recortar personal, corren el riesgo de quebrar, debido al alto costo operativo, y sin consumidores con la posibilidad de adquirir, sería imposible hablar de un fortalecimiento de las finanzas públicas.

En resumen, si las plantas productivas, las micro, pequeñas y medianas empresas no generan riquezas, el Gobierno no saneará la economía como se lo propuso. Sin finanzas sanas en el país, los capitales nacionales y extranjeros no regresarán, por falta de certidumbre en el Programa Económico.

El Gobierno pretende evitar un exceso de circulante para evitar una inflación mayor, y así propiciar el ahorro interno es decir, quiere retraer la economía, pero sin fuentes de empleo, la calidad de vida del pueblo decrece, los índices de criminalidad se incrementan, y se crea descontento, el cual puede repercutir en las próximas elecciones y llegar incluso a brotes de violencia. A la suma de todo esto, le denominamos "alto costo social"

4.2 LA REFORMA FISCAL EN PAÍSES DE DESARROLLO

Como dato curioso, en la publicación trimestral "FINANZAS Y DESARROLLO" que edita el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, se publicó un artículo en marzo pasado, que analiza el proceso de reforma tributaria en América Latina en los últimos años y que en varios

aspectos coincide con México. En dicho trabajo se señala que la mayor parte de los sistemas tributarios de Latinoamérica

"Al inicio de los ochenta se caracterizaban por tener estructuras complejas y engorrosas y con poca efectividad en su recaudación. Los impuestos a la producción y al consumo tenían diversidad de tasas y eran altamente ineficaces, entre otras cosas por sus efectos en cascada en diferentes etapas del proceso productivo. Así mismo, los gravámenes al ingreso eran generalmente inequitativos y no se indexaban en relación con la inflación, además de proveer recursos limitados al fisco.

Así en buen número de países del área se inició un proceso gradual y generalmente con aplicación secuencial, de reformas impositivas; aunque en algunas naciones el cambio fué radical, como en Argentina. Las reformas se centraron en cuatro rubros principales:

- ✓ a) Impuestos a las personas físicas.- Se buscó su simplificación administrativa vía un menor número de tasas y atenuación de la carga impositiva a grupos de ingresos más bajos. Paralelamente se incrementó el nivel de exenciones personales. Igualmente a los estratos de ingresos medios se les disminuyeron las tasas. En este sentido, en México aparentemente se adoptará un esquema similar en 1996.

- ✓ *b) Impuestos sobre la renta a las empresas. - También se simplificó el sistema y se redujeron las tasas impositivas de 42 por ciento a 35 por ciento en promedio, al igual que en la retención sobre transferencias al extranjero.*

Por otra parte con fines recaudatorios y de control a la evasión, se estableció una contribución sobre utilidades basada en los activos fijos, la cual no fué lo suficiente efectiva en diferentes países, como en el caso de Argentina, en donde fué derogada; existe la posibilidad de que también se elimine en México.

- ✓ *c) Impuestos al consumo. - La parte medular de la reforma en este capítulo fué la aplicación del Impuesto al valor agregado, de diez países que lo aplicaban en 1980, su número ascendió a 20 en 1994. y su contribución al ingreso fiscal subió de 34.4 a 43.5% en ese periodo.*

- ✓ *d) Impuestos sobre el comercio exterior. - Los cambios en esta materia se refirieron fundamentalmente a la supresión de aranceles a la exportación y reducción de los de importación.*

Así la reforma tributaria fué concebida en América Latina como un medio de los gobiernos para obtener los ingresos necesarios para promover la actividad económica e

impulsar el ahorro interno, en este aspecto se ha tomado mayor conciencia ante la crisis mexicana derivada en buena medida de la vulnerabilidad de los recursos foráneos de corto plazo en los que se fundamentó su desarrollo económico en los cuatro años anteriores.⁷⁴

4.3 REFORMAS AL ARTÍCULO 2º PARA 1996

Por otro lado, y en referencia particular a las reformas dadas, se estableció que"en la región fronteriza del Norte de México se planea mantener una tasa general del 10%, cuando los actos o actividades por los cuales se deba pagar el impuesto se realicen por residentes de la región fronteriza del país, siempre que la entreguen." Y en lo que respecta".. a bienes inmuebles quedarán sujetos a la tasa general del 15%"⁷⁵

Lo que a nuestro juicio pretende el legislador es incentivar a los extranjeros, a realizar sus compras en las ciudades fronterizas del Norte del país, pero procurando que no se establezcan en la frontera norte y evitando que las empresas nacionales de otras regiones del país realicen operaciones desleales con este tipo de privilegio, ya que es menester acreditar la residencia en esa zona o recibir bienes o materiales en esa región.

⁷⁴ PERIÓDICO EL FINANCIERO AÑO XIV No. 3728, 14 de Junio de 1995. sección Finanzas p 6

⁷⁵ EXPOSICIÓN DE MOTIVOS Y PROYECTO DE LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
Doc. Cit.

*"Se considera como región fronteriza, la franja . . . de 20 km paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los Estados de Baja California, Baja California Sur, Quintana Roo, el Municipio de Cananea, Sonora y la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 Km al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 km. al este de Puerto Peñasco; de ahí siguiendo el cauce de ese río, hacía el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional"*⁷⁶

*El artículo 2º, quedará de la siguiente manera: "Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza"*⁷⁷

4.4. REFORMAS AL ARTÍCULO 2-A DE LA LEY DEL I.V.A. PARA 1996

Este artículo establece cuáles productos tienen tasa del 0%, a manera de resumen señala:

⁷⁶ Romero M. Eduardo. *REVISTA HORIZONTE FISCAL NO.32* Abril de 1995. pp 10 y 11

⁷⁷ Lechuga Santillán, Efraín. Op. Cit. p 3 LIVA

] **I.- La enajenación de:**

- a) Alimentos en Estado natural, salvo el hule.

- b) Los siguientes bienes:
 - 1.- Carne en Estado natural.
 - 2.- La leche sus derivados y el huevo.
 - 3.- Harina de maíz, trigo y nixtamal.
 - 4.- Pan y tortillas de maíz y trigo.
 - 5.- Aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal.
 - 6.- Pastas para sopa, excluyendo las de lata.
 - 7.- Café, sal, azúcar, mascabado y piloncillo.

- c) Hielo y agua natural.

- d) Ixtle, palma y lechuguilla.

- e) Tractores, maquinaria y refacciones destinadas a la agricultura; así como, embarcaciones destinadas a la pesca.

- f) Fertilizantes, plaguicidas y fungicidas destinados a la agricultura.

- g) "Invernaderos hidropónicos * y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales"

h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuando tengan como contenido mínimo del mismo un 80%, y cuando su enajenación no sea al público en general.

] **II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:**

a) Los prestados directamente a agricultores y ganaderos, destinados a actividades agropecuarias, así como los de captura y retiro de especies marinas y de agua dulce.

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

c) De pasteurización de leche.

d) "Los prestados en invernaderos hidropónicos"

e) Los de desepite de algodón en rama."

f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral

g) Los de reaseguro*

] **III.- Los de uso o goce temporal de maquinaria y equipo a los que aluden los incisos e y g de la primera fracción de este artículo.**

IV.- La exportación.

En las nuevas reformas, el numeral 2 de la primera fracción de este artículo, elimina la palabra "y sus derivados", cuando hace alusión a la leche, y además se derogan los numerales 3 al 7 de la primera fracción. Ignoramos si el Ejecutivo, en este artículo en particular, dará marcha atrás, en la aplicación de esta Ley, aunque la Constitución no le otorga facultades para derogar leyes ya sancionadas por el Poder Legislativo, en la práctica hemos observado que si lo hace, como en el caso del artículo 2-B, que posteriormente analizaremos y que ha sido tema de conversación, en diversas reuniones.

4.5 REFORMAS AL ARTÍCULO 2-B L.I.V.A. PARA 1996

En otro orden de ideas, y haciendo hincapié en esta nueva reforma ya que ha ocasionado muchas controversias sobre todo en los pequeños distribuidores de abarrotes y medicinas de patente, el proyecto a las nuevas reformas señalan en la exposición de motivos, textualmente lo siguiente:

"Tratándose de la enajenación de alimentos procesados y medicinas de patente se propone mantener la tasa cero solo a las ventas al consumidor final, con lo cual la enajenación de dichos productos realizados en las etapas anteriores a ésta, quedarán sujetas a la tasa general. Esto es, todas las etapas de producción estarían gravadas a la tasa general del impuesto al Valor Agregado y al momento de realizar la venta al consumidor final, se aplicaría la tasa del

*ceros por ciento, por lo cual no incrementaría el costo de los bienes que el consumidor final adquiera*⁷⁸

El artículo 2-B quedaría como sigue:

"El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 0%, siempre que se trate de la enajenación de bienes que se realice al público en general en locales fijos de ventas al menudeo, que dichos locales no tengan servicio de entrega a domicilio de los bienes enajenados distintos a las medicinas de patente, y sean cualquiera de los siguientes bienes:

✓ **I.- Productos destinados a la alimentación a excepción de:**

a) Bebidas distintas a la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos.

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

c) Aquéllos a los que les será aplicable el artículo 2º-A

d) Caviar, salmón ahumado y angulas.

✓ **II.- Medicinas de patente**

⁷⁸ Doc. Cit

.....

Se aplicará la tasa que establece el artículo 1º a la enajenación de los alimentos a que se refiere la fracción I de este artículo, preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos"⁷⁹

Por supuesto, esta política beneficiaría al consumidor final pero perjudicaría enormemente a los distribuidores pequeños quienes venden directamente al consumidor, pues tendrían que financiar un 15% al fisco, por indeterminado número de meses, y en razón de que no cuentan con capacidad económica para financiar, ni con la asesoría jurídico-contable, para recuperar el I.V.A. que ya pagaron a los grandes distribuidores. Norma que se verán en la rompe con los principios de justicia y equidad que marca el derecho, pues afecta a quienes menos tienen.

Como dato curioso, nuestro razonamiento parece ser el adecuado, en razón de que en fechas recientes, el propio Poder Ejecutivo, dio marcha atrás con las nuevas reformas derogándolas, haciendo quedar en ridículo al Poder Legislativo, y atentando contra los principios constitucionales vigentes. En lo referente al artículo 2-B de la Ley del I.V.A. y a bebidas distintas a la leche, aunque tengan naturaleza de alimentos se deja de aplicar la tasa del 6%, para elevarla a la tasa general del 15%, esto implica un alza en el

⁷⁹ Doc. Cit

impuesto de hasta un 150%. recordemos el principio de los derechos adquiridos a que hicimos alusión en el capítulo anterior.

4.6. REFORMAS AL ARTÍCULO 4 PARA 1996

Este artículo, nos habla de los requisitos y del procedimiento para el acreditamiento del impuesto, tal y como lo como habíamos señalado con antelación, el acreditamiento consiste en restar a la cantidad que resulte de aplicar la tasa que corresponda según sea el caso, el monto del impuesto al valor agregado, que se le hubiese trasladado al contribuyente, o el propio impuesto que el hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. En el caso específico de la importación, la nueva modalidad que señala la Ley, estriba en lo siguiente:

"artículo 4º

Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza"⁸⁰

Con esta política, el gobierno de la República, procura fomentar el consumo de bienes y servicios de extranjeros en la frontera norte del país, en este sentido nos parece acertada la reforma, porque también evita que empresas nacionales de otras regiones del país, efectúen operaciones desleales aprovechándose de este privilegio, por tal razón resulta necesario

⁸⁰ **REVISTA HORIZONTE FISCAL**. Op. Cit p 129

comprobar la residencia en esa zona, o bien que los bienes se hayan enajenado, y utilizado en esa región fronteriza.

4.7 REFORMAS AL ARTÍCULO 25 PARA 1996

A manera de resumen el artículo 25 señala que bienes de importación quedan gravados con tasa del 0% y son:

I.- Las que en términos de la Ley Aduanera, no lleguen a efectuarse, tengan el carácter de bienes exportados temporalmente y éstos hayan sido regresados, o sean objeto de tránsito o transbordo.

II.- Los equipajes y menajes de casa.

III.- Las de bienes o servicios, que en nuestro país tengan tasa cero, o no den lugar al pago del impuesto, así mismo, cuando se trate de bienes usados, como tractores, maquinaria y equipo para la agricultura, o se trate de libros periódicos o revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor.

IV.- En tratándose de donaciones de residentes en el extranjero, a algún organismo público, y autorizado por la SHCP*

V.- Obras de arte que se destinen a exhibición pública de forma permanente.

VI.- Cuando se trate de obras de arte realizadas por mexicanos y su importación la efectúe el propio autor

VII.- Oro con un contenido mínimo de este material del 80%.

La fracción III de este artículo se reformó, incluyendo a todos los bienes establecidos en el artículo 2-A, por lo que ahora no se pagarán impuestos por:

"..... Bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2-A de esta ley"⁸¹

4.8 REFORMAS AL ARTÍCULO 32 PARA 1996

Para entender un poco mejor estas nuevas reformas nos permitimos poner a manera de resumen el texto del artículo 32:

"Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refieren los artículos 2 A y 2 B tienen además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta ley las siguientes:"⁸²

⁸¹ Ibidem. pp 129 y 130

⁸² Idem p. 130

I. - Llevar la contabilidad y separar los actos o actividades de las cuáles deba pagarse el impuesto con tasas distintas, de aquéllos que la ley libera de su pago.

II. - Tratándose de comisionistas deben separar en su contabilidad y registros, las operaciones por cuenta propia de las del comitente**

III. - Expedir comprobantes, llenando los requisitos que señala el CFF y su Reglamento, debiéndose señalar el impuesto que se traslada, estos comprobantes deben entregarse o enviarse a quien efectúe la contraprestación dentro de los quince días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto.

El precio de los bienes y servicios, debe incluir el I.V.A., incluso en la documentación que se expida.

"En todo caso, los contribuyentes están obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se refiere esta fracción, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce el bien así lo solicite. Lo dispuesto en este párrafo no se aplicará tratándose de los contribuyentes a que se refieren los artículos 2A y 2B"⁸³

⁸³ Idem

IV.- Si un contribuyente tiene varios establecimientos está obligado a presentar por los mismos una sola declaración, y en cada uno de ellos deberá existir copias de las declaraciones de pago provisional o del ejercicio y proporcionarlos a las autoridades fiscales cuando se les requiera.

Los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería o pesca comercial, y a los cuáles se les aplica la tasa del 0%, pueden optar por no presentar declaración, expedir comprobantes o no llevar contabilidad, pero no tendrán derecho a devolución.

Cuando se trate de contribuyentes que tengan en copropiedad una negociación, deberán designar representante común, que estará obligado a cumplir con las obligaciones fiscales.

En caso de sucesión, el albacea está obligado a pagar el impuesto y presentar declaraciones de pago provisional y del ejercicio.

Si una sociedad civil o asociación, presta servicios profesionales independientes, estará obligada a cumplir con las obligaciones fiscales a nombre de los asociados.

Estas nuevas reformas, obligan a personas comprendidas dentro de los artículos 2-A y 2-B, (es decir a expendedores de abarrotes, proveedores de leche, carnicerías, tortillerías, farmacias, (además de gravar otras actividades indispensables para el desarrollo rural) generalmente pequeños propietarios que no cuentan con la capacidad económica, para sufragar los gastos que

implica un contador, y poder solicitar la devolución del impuesto. Todo parece indicar que esta ley en vez de propiciar el desarrollo económico lo ahoga, al complicarse aún más su aplicación, y obligando a contribuyentes menores a financiar al fisco, tal y como lo habíamos comentado con antelación al referirnos al artículo 2-B.

4.9. REFORMAS AL ARTÍCULO 41 DE LA LEY DEL IVA PARA 1996.

De acuerdo a estas reformas, dentro del convenio de coordinación fiscal de los Estados, elaborado con la finalidad de que no se dupliquen ciertos impuestos federales, con los locales y a cambio, los Estados de la República, puedan recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, con la consigna de no mantener impuestos locales o municipales en lo relativo a: Impuesto al Valor Agregado, sobre prestaciones o contra prestaciones derivadas del mismo, tampoco sobre producción, o enajenación de bienes o servicios destinados a la exportación, y de los señalados en los artículos 2-A y 2-B de la ley motivo de nuestro estudio, (antes de las reformas estaba incluido el artículo 2-C, sin hacer alusión al artículo 2-B), las relativas al activo de las empresas, al uso o goce temporal de casas habitación, Impuestos sobre espectáculos públicos, como obras de teatro o circos que superen el 8% del gravamen sobre el ingreso total derivado de dichas actividades.

Consideramos que estas reformas son adecuadas, pues evitan que exista una doble tributación protegiendo así, a los pequeños propietarios.

4.10 NUEVAS REFORMAS PARA 1997

En la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 1997, se señala la importancia del deterioro que *"ha sufrido la recaudación fiscal en los últimos años, de tal forma que en 1995 la baja en la recaudación fiscal respecto de 1994 represento el 1.79% del Producto Interno Bruto, mientras que la baja en 1996 respecto a la de 1995, se estima en un 0.89% del PIB.*

Lo anterior ha preocupado a las autoridades fiscales, de manera que ante la situación económica que se vive en el país y la imposibilidad de incrementar las tasas impositivas, la recuperación de los niveles recaudatorios para 1997, se ha basado en intensificar los esfuerzos de la administración tributaria y en combatir las conductas de incumplimiento, así como la evasión y la elusión tributarias.....⁸⁴

Como se puede determinar de estos planteamientos, a lo largo de nuestro estudio habíamos venido diciendo que las reformas originadas en 1995, en las cuáles incrementaban el I.V.A. originarían una deflación y estanflación económicas que repercutirían necesariamente en los mercados, el producto Interno bruto bajaría, al existir un mercado interno reprimido y sin

⁸⁴ Arregui Ibarra Fernando. *ESTUDIO PRÁCTICO DE LAS REFORMAS FISCALES Y OTRAS DISPOSICIONES RELACIONADAS 1997*. Edit. ISEF, México 1997 p 1

circulante que originaría a su vez el cierre de empresas, y la menor recaudación de impuesto al no existir un consumo adecuado, que permitiera el avance del desarrollo económico, estas nuevas reformas nos dan la razón, ya que el fisco señala que al bajar las contribuciones se ha visto en la necesidad de intensificar su función fiscalizadora, para recuperar ingresos.

4.11. REFORMAS AL ARTÍCULO 4º PARA 1997

El C.P. FERNANDO ARREGUI IBARRA nos señala en su obra ESTUDIO PRACTICO DE LAS REFORMAS FISCALES, que en el artículo 4º se señala el acreditamiento del 100% del Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de activos fijos sujetos a la depreciación inmediata del artículo 51, se incorporó a este precepto lo que ya se entendía cuando un contribuyente adquiere activos fijos a los que se les aplica la depreciación inmediata que señala el artículo 51, o sea, que el impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente en dicha adquisición será acreditable en su totalidad, esta reforma se interpreta que tendrá aplicación a partir de 1997 y no antes.

En la exposición de motivos se establece que estas reformas se establecen a fin de promover la inversión, *"se propone permitir el acreditamiento del 100% del impuesto al valor agregado, en lugar del porcentaje de deducción inmediata. El cuál siempre es menor al 100%"*

No se señala tratamiento a seguir en I.V.A. tratándose de activos fijos sujetos a depreciación inmediata.

4.12 REFORMAS AL ARTÍCULO 5 PARA 1997

A partir de 1997, las sociedades escindidas efectuarán pagos provisionales, a partir del mes en que ocurra la escisión y no a partir del ejercicio siguiente a la escisión como ocurría anteriormente, se aplicará esta misma disposición para las fusiones.

4.13 REFORMAS AL ARTÍCULO 13 PARA 1997

Se refiere a que los bancos están obligados a calcular y enterar el impuesto causado en cada operación.

El impuesto se entera a nombre del enajenante dentro de los 10 días siguientes a los de la operación.

- "La forma oficial de pago del impuesto podrá ser utilizada como comprobante fiscal de la enajenación.

- Cinco días después del pago del impuesto los bancos deben entregar al enajenante copia del formato oficial de pago, sellado por la oficina autorizada.

El enajenante considerará la "dación en pago o la adjudicación, dentro del valor de los actos gravados y disminuirá el I.V.A. trasladado el impuesto enterado por el

banco”, lo cuál significa que los bancos no entregarán el impuesto al enajenante, sino que lo entregarán al fisco.”⁸⁵

4.14. REFORMAS AL ARTÍCULO 16 PARA 1997.

Se hace la aclaración que en la transportación aérea a las poblaciones ubicadas en la franja fronteriza de 20 km paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y del sur del país, se considera que únicamente se presta el 20% del servicio en territorio nacional. Lo anterior, beneficia tanto a los vuelos de la frontera, y a los lugares ubicados dentro de las franjas fronterizas de 20 Km.

4.15 REFORMAS AL ARTÍCULO 31 PARA 1997.

No nos resulta muy claro este artículo, en principio por ignorar a que se dedican las empresas PITEX, y ECEX, este artículo está dedicado especialmente a este tipo de empresas.

Las nuevas reformas establecen requisitos y limitaciones para que se considere exportación de bienes para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a la venta de bienes a empresas PITEX, ECEX y maquiladoras, que en los términos de la ley aduanera se consideran como importaciones temporales.

⁸⁵ Arregui Ibarra Fernando. *Op. Cit.* p 130

a) Para la venta a empresas PITEX y maquiladoras, se establece el valor de la exportación, hasta por el monto que resulta de aplicar a dichas ventas, una proporción que se calcula conforme a este mismo precepto.

b) Para la venta a ECEX, no se pone limitación en el monto de las ventas, que se consideran exportación de bienes.

Se establece como obligatorio para las ECEX, PITEX y maquiladoras, presentar información trimestral a la autoridad fiscal sobre las adquisiciones realizadas a residentes en México, así también a los residentes en México que les vendan a las ECEX, PITEX y maquiladoras, también se les obliga a presentar esa información trimestral.

4.16 REFORMAS AL ARTÍCULO 33 PARA 1997.

Se señala que los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, no tienen la responsabilidad de calcular, ni de enterar el impuesto, en tratándose de escrituración de bienes adquiridos por bancos mediante dación el pago o adjudicación, ya que son los bancos los que están obligados a retener y enterar el I.V.A. correspondiente a la operación.

4.17. REFORMAS AL ARTÍCULO 41-VII PARA 1997.

Se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, celebrará convenios con los Estados, para que éstos no mantengan impuestos locales o municipales sobre la enajenación de billetes y demás comprobantes

que permitan participar en loterías, rifas, concursos o sorteos organizados por organismos públicos descentralizados, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para la asistencia pública, como la lotería nacional y pronósticos deportivos.

Esto representa una ventaja, ya que los Estados no pueden imponer gravámenes a los billetes de lotería, rifas, sorteos, concursos, etc. y con ello podría facilitarse para el fisco, el control sobre las recaudaciones originadas por la enajenación de billetes y por otro lado para los contribuyentes resulta un beneficio ya que no deberán pagar impuestos extras.

4.18 PRIMERA DISPOSICIÓN TRANSITORIA PARA 1997.

Esta disposición deja sin efecto la reforma al artículo 41 fracción I y la adición al último párrafo del artículo 41 que se presume entraría en vigor en 1997, El Impuesto Sobre Automóviles Nuevos es un Impuesto Federal, se deja sin efecto la resolución que establecía que los Estados pudieran implantar este impuesto sobre automóviles nuevos de manera local.

4.19. SEGUNDA DISPOSICIÓN TRANSITORIA. PARA 1997

Durante 1997, los derechos por servicios o suministro de agua para uso doméstico, seguirán con una cuota del 0%.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

De lo anteriormente planteado, podemos inferir, que si el fin supremo de la economía como ciencia y práctica en la política, es satisfacer las necesidades materiales del ser humano como individuo y como sociedad, procurando que el nivel de vida de los seres humanos sea igual o mayor que el de ayer, ¿Por qué entonces la creación de leyes tan complejas, que hagan cada vez más difícil la determinación, recaudación y manejo de los impuestos, que necesariamente repercute en los costos del Estado y aleja aún más la posibilidad de dotar de servicios públicos a un mayor número de mexicanos?.

Por otro lado sabemos que México enfrenta, a decir de las autoridades una "crisis económica" desde el 20 de Diciembre de 1994, cuyas secuelas han significado hasta el momento un costo social elevado en términos de desempleo y contracción de los niveles de vida.

.

Por desgracia "la inestabilidad en los mercados financieros iniciada en Diciembre de 1994, no es solo una crisis, ya que esta palabra alude a situaciones fortuitas y de corta duración, no a fenómenos prolongados, con efectos permanentes, y cuyo nacimiento obedece a muchos periodos previos, a problemas que se han gestado por el aparato

Por desgracia *"la inestabilidad en los mercados financieros iniciada en Diciembre de 1994, no es solo una crisis, ya que esta palabra alude a situaciones fortuitas y de corta duración, no a fenómenos prolongados, con efectos permanentes, y cuyo nacimiento obedece a muchos periodos previos, a problemas que se han gestado por el aparato productivo, el sistema financiero, los planes o modelos de desarrollo que normaron las políticas públicas a corto y largo plazos"*⁸⁶

Como factores determinantes que dieron origen a esta situación económica, se podrían mencionar el Conflicto en Chiapas, los homicidios de prominentes políticos, que ocasionaron no solo una inestabilidad económica sino también social y política, aunado a un incremento del déficit de cuenta corriente del país ocasionada principalmente por la sobrevaluación del peso frente al dólar, recordemos que para 1994 el tipo de cambio peso dólar estaba a unos \$3.00 aproximadamente, propiciando que los capitales privados gastaran más, y por ser un año de cambio de poder y debido a razones de carácter electoral resultó imposible devaluar el peso antes de Diciembre de ese año, si agregamos a esta un crecimiento de las carteras de crédito de los Bancos de desarrollo, por otro lado, la apertura de México al exterior, el

⁸⁶ Arroyo, Juan Pablo y otro. periódico *EXCELSIOR. SECCIÓN IDEAS*. Año LXXIX, Tomo III, Viernes 2 de Junio de 1995 pág 2

privilegio del libre mercado por encima de la intervención gubernamental, con los consiguientes regímenes de privatización de activos públicos y el "saneamiento de las finanzas del fisco", las presiones del tipo de cambio y la banda de flotación, todos estos factores en su conjunto crearon como consecuencia la falta de credibilidad del pueblo en las instituciones políticas, incidiendo negativamente en las expectativas de inversionistas tanto nacionales como extranjeros, y que propiciaron la fuga de capitales, acontecimientos que necesariamente contribuyeron a la escasez de ahorro interno, y a su vez hicieron necesaria una devaluación del peso.

Nuestra opinión es que la política económica asumida por el presente gobierno para hacer frente a la situación no es la adecuada, debido a las características marcadamente resesivas de los mismos, bajo la idea de fortalecer así el ahorro interno en un plazo muy corto. A la fecha se dice que ha habido un mejoramiento en las finanzas públicas del país, pero esta mejora no se ha visto reflejada en los niveles de vida de la sociedad mexicana, se dice que la creación de las SIEFORES**, y el recrudescimiento de las medidas recaudadoras del fisco, así como las nuevas reformas a las leyes fiscales originarán ahorro interno, pero este ahorro se verá reflejado a un plazo muy largo, por ejemplo un trabajador que aporte a su Administradora de Ahorro para el Retiro podrá retirarse con un buen capital hasta después de 10 años de haber cotizado, dinero que no recibirá en una sola exhibición sino en pagos parciales, por otro lado el fisco no podrá ser fuerte en el aspecto económico con todo y sus medidas coactivas, en razón de que la gente no cuenta con la

liquidez suficiente para cubrir sus adeudos, y finalmente la tasa tan elevada de impuesto al valor agregado seguirá evitando que la sociedad gaste y en consecuencia haya circulante de dinero como para que las empresas o comercios en pequeña o gran escala puedan seguirse sosteniendo.

Para fortalecer nuestro dicho, de enero de 1995 a 1996, se observó que las perspectivas del gobierno estuvieron muy alejadas de los datos reales, a manera de ejemplo, se esperaba una inflación del 42% para 1995, cuando en realidad fué de un 50.7%, también se esperaba un decremento anual del 2% en el PIB, pero esta disminución fué de un 6.3% repercutiendo principalmente en los sectores agropecuario, de la construcción y de las manufacturas.

La baja en la recaudación fiscal representó el 1.79% del PIB, mientras que la baja en 1996 respecto de la de 1995, se estima en un 0.89% del PIB.

Para comprobar nuestro dicho, basta darle una pequeña leída a la exposición de motivos de la iniciativa de ley de ingresos de la federación para 1997, donde se señala que por el deterioro que ha sufrido la recaudación fiscal, y ante la imposibilidad de incrementar las tasas impositivas resultó menester para el fisco incrementar los esfuerzos de la administración tributaria y combatir las conductas de incumplimiento. Ahora para el fisco resulta necesario estimular la actividad económica y fomentar el pago oportuno de las

contribuciones, cuando la economía nacional ya ha sufrido un estancamiento suficiente como para que sea fácil pretender reactivarla de nueva cuenta.

El factor más importante para mover a los contribuyentes es el interés, si los particulares hallan ventajosa la regulación fiscal, por sí mismos dejarán de ser evasores.

Para estos propósitos el Estado debe orientarse hacia una nueva política tributaria en la que, en lugar de comprimir a las empresas para obtener mayores recaudaciones, debe colaborar con ellas para su expansión y para hacerlas más productivas.

La desconfianza recíproca no fructifica jamás, la producción de las empresas no podrá incrementarse, como debiera, si cada parte: tanto los empresarios, Fisco y trabajadores tratan de defraudarse unos a otros, el fisco, debe cambiar la conducta de tratar a los contribuyentes como evasores hasta que se les demuestre lo contrario.

La llamada economía subterránea puede desaparecer si en vez de tratar de combatirla con represión, las normas fiscales son más simples y las obligaciones y pagos mucho menores.

En otro orden de ideas, y entrando al plano jurídico, es menester que exista en nuestro país una verdadera división de poderes, resulta

indispensable que el Poder Ejecutivo no tenga tantas atribuciones la facultad de dictar reglamentos y decretos debe quedar en manos del Poder Legislativo, por lo que debe plantearse la posibilidad de reformar el artículo 89 fracción I constitucional, la facultad de emitir circulares puede quedar a cargo del Poder Ejecutivo, el Poder Judicial debe cumplir con las obligaciones encomendadas a su cargo, servir de contrapeso entre los otros dos poderes y otorgando a las leyes un marco de legalidad, sin que ello tenga que afectar tanto a la Política Nacional. y sin que deba entenderse que al declarar una ley como inconstitucional se invadan las otras esferas, que a los otros Poderes competen.

El Poder Ejecutivo como administrador Público debe recabar la parte justa y proporcional de los ingresos de los contribuyentes y usar esos recursos en beneficio real del interés público, adecuando su actuación dentro de un marco legal.

El Poder Legislativo, debe ser visto como una auténtica representación nacional. y no como un aparato servil del Ejecutivo. Lo ideal es que defiendan verdaderamente los intereses de sus representados, mediante una debida representación y asesoramiento y no verlo como un escalón político.

El Poder Legislativo debe evitar el abuso de los otros Poderes, buscando la aplicación de una justicia pronta y expedita, dentro de un auténtico marco de legalidad que legitime las leyes tributarias, si estas son combatidas

por los gobernados mediante los debidos argumentos y razonamientos jurídicos que busquen una correcta aplicación del derecho. El hecho es que si el Poder Legislativo debe representar el interés del pueblo, cuando no es así, no puede hablarse del interés público, sino del interés de la clase gobernante.

Las leyes fiscales y su posterior aplicación, son asunto no tan solo jurídico, sino que intrínsecamente lleva en sí, elementos de naturaleza social, económica y política, que por su misma naturaleza inciden en todos los órdenes y ámbitos de la vida de los gobernados.

Un fisco moderno ágil y eficiente sería la mejor garantía de un estable y creciente desarrollo económico.

Es indispensable también crear conciencia entre los contribuyentes, en lo que se refiere al pago oportuno de las contribuciones, es verdad que el Ejecutivo afronta graves problemas económicos y demográficos: tan solo el prestar servicios públicos a una población de más de noventa millones de habitantes, que aumenta constantemente y dentro de un amplio territorio, con los recursos proporcionados por un limitado número de contribuyentes, aunado a que los servicios públicos no sólo se prestan a los gobernados que pagan sus impuestos, sino también a las grandes masas de población fiscalmente improductivas, cuyos ingresos no alcanzan los límites gravables, pero también es necesario combatir el control burocrático y la represión. Cuando mas severas son las acciones fiscales, mayores los gravámenes, mayores

requisitos condiciones y obligaciones, más atractiva o necesaria será la evasión fiscal, ya que el pueblo necesita vivir, subsistir, y si se le obstaculiza para lograrlo por medios legales, tendrá que utilizar medios ilícitos.

Para crear esta conciencia, será menester que las Autoridades no piensen en utilizar sus cargos y la riqueza de la Nación en beneficio propio.

Las reglas fiscales no deben ser tan complicadas como para que sólo unos cuantos las comprendan, sino claras y sencillas para que todos las entendamos y podamos acatarlas.

Las políticas de incrementar los impuestos como el I.V.A. tema de nuestro estudio deben suprimirse, ya que crean inflación y retraen la economía, dificultando el desarrollo económico de nuestro país. Las cargas fiscales deben ser razonables de tal suerte, que a los sujetos pasivos les resulte más conveniente o ventajoso cubrirlas que evadirlas.

Las leyes tributarias, no deben reformarse a cada rato, ni deben ser difíciles en su interpretación, ya que son difíciles de enfrentar por los contribuyentes y dificultan el trabajo de sus asesores, que tienen necesidad de actualizarse no sólo año con año, sino mes con mes, lo que crea inseguridad jurídica, al dificultar a los litigantes el dar una adecuada defensa de los contribuyentes frente al fisco. Las fallas expuestas no son tan solo con el fin de

criticar sino para buscar una mejor forma de vida, para todos, para tratar de corregirlas o de encontrar un remedio para resolverlas.

GLOSARIO

- CURÚL.-** *"Declase de la silla de marfil en que se sentaban ciertos magistrados romanos."** Silla que ocupan actualmente los diputados y senadores.*
- INVERNADERO HIDROPÓNICO.-** *"Forma de cultivar plantas terrestres, mediante el empleo de soluciones nutritivas, en reemplazo de su hábitaculo natural, la tierra, que queda excluida del método"*****
- INCOMPETENCIA DE ORIGEN.-** El Poder Judicial, no puede intervenir en cuestiones atribuidas a otros Poderes por mandato constitucional.
- RESPONSABILIDAD OBJETIVA.-** Tiene su apoyo en un elemento externo vrg. riesgo creado, sin que interfiera el elemento humano, que alude a la conducta culpable, antijurídica y dañosa, derivada de hechos ilícitos.
- REASEGURO.-** *"Contrato en virtud del cual una empresa de seguros toma a su cargo, total o parcialmente, un riesgo ya cubierto por otra o el remanente de daños que exceda de la cantidad asegurada por el asegurador directo (art. 10 fracc. II de la Ley General de Instituciones de Seguros).*****

- PRODUCTO INTERNO BRUTO.-** De acuerdo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *"es la diferencia entre el valor de la producción bruta, media a precios de productor y el valor del consumo intermedio medido ésta a precios de comprador. Se define como el valor de la producción libre de duplicaciones, y es equivalente al gasto interno bruto. El producto interno bruto es la suma de remuneraciones, impuestos indirectos netos de subsidios y del excedente bruto de explotación. Es la suma monetaria de los bienes y servicios de demanda final producidos internamente en un país. El PIB es igual al producto nacional bruto (PNB) menos los pagos o remuneraciones netas al exterior. Cuando se generan ingresos dentro del territorio nacional y salen al exterior, se restan del Producto Nacional Bruto, para formar parte del Producto Interno Bruto, si se generan ingresos fuera del territorio y entran al país, entonces se suman al PNB. ****

BIBLIOGRAFÍA

DERECHO

- ☑ Quintana Valtierra, Jesús y otro. DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO 2a ed. Edit. Trillas México 1994
- ☑ Flores Zavala, Ernesto FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS 30a. ed. Edit. Porrúa, México 1993 pp.375
- ☑ Cortina Gutierrez, Alfonso ESTUDIO PRELIMINAR, MARIO PUGLIESE INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO Edit. Porrúa México 1976 pp 274.
- ☑ De Pina, Rafael y otro DICCIONARIO DE DERECHO, 14 ed. E. Porrúa, México 1986 p. 385
- ☑ Margain Manatou, Emilio INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO 10 a. Ed. Edit. Porrúa, México 1991 pp 260
- ☑ Boeta Vega, Alejandro DERECHO FISCAL PRIMER CURSO 1a. reimp. Edit. ECASA, México 1991 PP 236
- ☑ Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús. EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES TRIBUTARIAS Edit. PAC México 1994 pp 210.
- ☑ Dublán, Manuel CURSO DE DERECHO FISCAL ESCRITO EN LECCIONES PARA LOS ALUMNOS JURISTAS DEL INSTITUTO DE OAXACA impreso por Ignacio Candiani, México 1865.
- ☑ Arroyo Ramirez, Miguel DERECHOS ADQUIRIDOS DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO TOMO II 4a. Ed. edit. Porrúa México 1991 p. 1048
- ☑ González Rodríguez, Alfonso LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO NUEVA COLECCIÓN ESTUDIOS JURÍDICOS NÚMERO 27 Edit. JUS, México 1992 pp 363 a 397.

ECONOMÍA

- ☑ Guthrie, John A. ECONOMÍA 1a. reimp, Edit. UTEHA, México 1973 pp 566
- ☑ Calle Saiz, Ricardo y otros ENCICLOPEDIA PRÁCTICA DE ECONOMÍA, VOLUMEN 4 EL SECTOR PÚBLICO Edit. orbis 2a. Ed, Barcelona 1982 pp 65
- ☑ Tugores, Juan y otros ENCICLOPEDIA PRÁCTICA DE ECONOMÍA TOMO III LA DEMANDA AGREGADA 1a. reim. Edit. Orbis Barcelona 1983 pp 70
- ☑ Enke, Stephen ECONOMÍA PARA EL DESARROLLO. 1a. Ed. en español Edit. UTEHA México 1965 pp 640.
- ☑ Kaldor, Nicolás EL IMPUESTO AL GASTO 2a. reimp Fondo de Cultura Económica ,México 1976 pp 310.
- ☑ Organización Internacional del Trabajo, Ginebra INTRODUCCIÓN A LA ECONOMÍA 2a. ed. OIT Ginebra 1994 pp 160.

DISPOSICIONES LEGALES

- ☑ Lechuga Santillán, Efraín FISCO AGENDA CORRELACIONADA 1995 5a Ed. Edit. ISEF México 1995.
- ☑ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 95a. Edición Ed. Porrúa México 1992 pp 82
- ☑ LEGISLACIÓN SOBRE PROPIEDAD INDUSTRIAL E INVERSIONES EXTRANJERAS 19A. Ed. Edit. porrúa México 1995 pp 450
- ☑ Trueba Urbina, Alberto y otro. NUEVA LEGISLACIÓN DE AMPARO REFORMADA 63a ed. Edit Porrúa, México 1994 pp 413.

OTRAS FUENTES

- ☑ Secretaría de Hacienda y Crédito Público **GLOSARIO DE TÉRMINOS MÁS USUALES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL** Subsecretaría de egresos SHCP México 1995 pp 349
- ☑ Perez Inda, Luis M. **APLICACIÓN PRACTICA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO** 6a Ed. Edit ISEF México 1996 pp 302
- ☑ Sánchez Piña, José de Jesús **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 1995** Ed. PAC México 1995 pp 63
- ☑ Sommers Harold M. **FINANZAS PÚBLICAS E INGRESO NACIONAL** Edición Fondo de Cultura Económica México 1985 pp 330
- ☑ **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS E INICIATIVA QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES A LA LEY DEL I.V.A.** DOC. 025/LVI/95 (2° P.O año 1)
- ☑ **PERIÓDICO EL FINANCIERO** AÑO XIV No. 3728, 14 de Junio de 1995, sección Finanzas pág. 6
- ☑ Romero M., Eduardo. **REVISTA HORIZONTE FISCAL NO. 32** abril de 1995 pp 10 y 11
- ☑ Arregui Ibarra Fernando **ESTUDIO PRÁCTICO DE LAS REFORMAS FISCALES Y OTRAS DISPOSICIONES RELACIONADAS 1997** Edit. ISEF México 1997 pp 336
- ☑ Miranda Amador, Candelario **ANÁLISIS PRÁCTICO DE LOS IMPUESTOS COLECCIÓN TEXTOS UNIVERSITARIOS** Edit. Themis México 1996 pp 259 a 282