



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO.

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
"ACATLAN"



ENEP ACATLAN
UNIV. DE CERTIFICACION
Y TITULOS

*Estudio sobre el Impuesto
al Valor Agregado.*

T E S I S

Que para obtener el título de:
LICENCIADO EN DERECHO
p r e s e n t a :

Vicente Buendía Constantino

M-0030196



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MI PADRE:

Sr. Heriberto Buendía Martínez

Como una muestra de agradecimiento por toda su invalorable ayuda e incansables esfuerzos por ser de mí un hombre de provecho, y por enseñarme que lo loable no es conseguir una meta sino conservarla y propugnar por lograr más.

A MI MADRE:

Sra. Tomasa Constantino de Buendía

Como un testimonio de admiración, gratitud, apoyo, consejo y dedicación que me brindó en todo momento.

A MI ESPOSA:

Sra. Adela Salas de Buendía

Por su incondicional apoyo y solidaridad
en los momentos de alegría y tristeza,
e inquebrantable afán de forjar una vida
mejor.

A MI HIJO:

Daniel Buendía Salas

Semillita de esperanza y luz
que hace redoblar esfuerzos
para salvaguardar su bienestar.

A MIS HERMANOS:

Heriberto

Yolanda

Fernando

Filiberto

Victor, e

Isidro.

Con fraternal cariño y deseándoles
lo mejor en la vida.

A MIS ABUELOS PATERNOS:

Sr. Vicente Buendía y

Sra. Dolores Peralta.

A MIS ABUELOS MATERNOS:

Sr. Susano Constantino y

Sra. Maximina Pacheco.

A MIS FAMILIARES:

Como una muestra de agradecimiento
y afecto.

A MIS AMIGOS:

Por su amistad y afecto
sincero.

A MI MAESTRO:

Lic. Jorge Rojas Yañez

Mi agradecimiento eterno por su
ilimitada ayuda y sabios consejos.

A TODAS LAS PERSONAS QUE DE MANERA DIRECTA O
INDIRECTA HICIERON POSIBLE LA CONSECUION DE
ESTE TRABAJO:

Mis más sinceras gracias por su
ayuda desinteresada y cooperación
incondicional.

ESTUDIO SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION.....	1
CAPITULO PRIMERO. IMPOSICION AL CONSUMO.	
I.- IMPUESTOS AL CONSUMO.....	16
II.- ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO AL CONSUMO..	22
III.- DIVERSAS ALTERNATIVAS DE APLICACION DE LOS IMPUESTOS A LAS VENTAS.....	25
IV.- EL IMPUESTO TIPO VALOR AGREGADO.....	32
CAPITULO SEGUNDO. ANTECEDENTES OPERATIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA.	
I.- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN FRANCIA.....	39
II.- PLANTAMIENTO DEL PROBLEMA EN ALEMANIA.....	55
III.- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ITALIA.....	65
IV.- ADOPCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.....	71
CAPITULO TERCERO. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.	
I.- ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS.....	76
II.- PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS.....	81

M-0030199

CAPITULO CUARTO. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
 EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

1.- ADOPCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.....	84
II.- ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	92
1.- SUJETO.....	93
2.- OBJETO.....	97
A.- Enajenación de bienes.....	97
B.- Prestación de servicios.....	104
C.- Uso o goce temporal de bienes.....	109
D.- Importación de bienes y servicios....	112
E.- Exportación.....	114
3.- BASE.....	116
a.- Enajenación de bienes.....	117
b.- Prestación de servicios.....	118
c.- Uso o goce temporal de bienes.....	119
d.- Operaciones de importación y exportación.....	119
4.- TASA.....	120
5.- TRASLACION.....	122
6.- ACREDITAMIENTO.....	124
7.- PAGO.....	128
8.- OBLIGACIONES.....	130
9.- CONTRIBUYENTES MENORES.....	134

CAPITULO QUINTO. EFECTOS DE LA IMPLANTACION DEL
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO
 MEXICANO..

I.- EFECTOS ECONOMICOS.....	140
II.- EFECTOS EN LA ADMINISTRACION.....	146
III.- EFECTOS JURIDICOS.....	151
CONCLUSIONES.....	172
BIBLIOGRAFIA.....	182

I N T R O D U C C I O N .

Es un principio constitucional que rige nuestra sociedad el hecho de que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo, que todo poder público dimana de él y es en su beneficio, y que por lo tanto el mismo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de modificar la forma de su gobierno, de acuerdo con el artículo 39 de nuestra Carta Magna.

En este orden de ideas la voluntad del pueblo mexicano en cuanto a su gobierno es la de constituir una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos, establecida en el artículo 40 constitucional.

Asimismo, el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores; siendo tales poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de conformidad con el artículo 49 constitucional, cada uno de los cuáles tienen facultades determinadas.

Ahora bien dentro de las facultades que corresponden en exclusiva al Poder Ejecutivo, se encuentra la formulación del

presupuesto fiscal de cada año para su envío al Congreso - de la Unión, tal como se establece en el artículo 131 de - la Constitución.

De lo anterior se deriva que el Estado a través del Poder-Ejecutivo desarrolla una actividad que se orienta a la prestación de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales, para lo cual tiene que procurarse los recursos necesarios para llevar a cabo tales gastos públicos y aún más para la realización de sus fines propios, todo lo cual configura la llamada actividad financiera del - Estado, la cual contempla tres momentos fundamentales, a - saber:

- a). - Obtención de recursos.
- b). - Gestión o manejo de los recursos obtenidos.
- c). - Erogación de recursos.

Asimismo, la actividad financiera tiene diversos aspectos: económico, dado que se ocupa de la obtención o inversión - de recursos; político, por la naturaleza del ente público-

que lo produce, dado que en sí es una manifestación del -- concepto de soberanía, y jurídico, por que debe estar debi-
damente fundamentada en la Ley.

Dado lo anterior, se debe hacer notar que existen diferen-
cias entre la actividad financiera estatal y la privada, -
entre las cuales podemos mencionar el hecho de que la pri-
mera es un complemento de la segunda, ya que a falta de --
servicios públicos la iniciativa privada tendría que pro -
veerse de ellos por sí misma; en la actividad financiera -
estatal juega un papel importante el poder coactivo del Es
tado, a diferencia de la privada en donde se procede vía -
convenio; en la actividad financiera estatal no existe la-
finalidad lucrativa en principio, dado que por la presta -
ción de servicios públicos no debe buscarse la obtención -
de ganancias, y en cambio en la privada el lucro es un pi-
lar esencial de su existencia.

Por lo anterior, debemos hacer notar que la actividad fi -
nanciera del Estado en sus tres momentos, así como las re-
laciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad-
se establecen entre los diversos órganos del Estado y de -
éstos con los particulares; es regida por el Derecho Financi

ciero.

Asimismo, tradicionalmente se ha dividido al Derecho anterior en tres ramas que guardan cierta similitud con los tres momentos de la actividad financiera del Estado, por lo que a la fase de obtención de recursos corresponde el Derecho Tributario, que es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos o contribuciones, o sea a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos officiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Por otra parte, las fuentes formales del Derecho Tributario son las siguientes:

La Ley. - Que es el acto emanado del Poder Legislativo - que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, siendo la fuente más importante, dados los términos del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución-

donde se consagran las obligaciones de los mexicanos, contándose entre éstas la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que -- dispongan las leyes, en complemento con el principio de legalidad.

El Decreto Ley. - Se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad -- de una delegación del Congreso, debiendo éste último dar -- cuenta al Congreso del ejercicio de tal facultad. Un caso específico de delegación de facultades para legislar en materia tributaria se encuentra en el artículo 131 Constitucional.

El Decreto Delegado. - El Congreso de la Unión transmite al ejecutivo facultades que le corresponde. Caso específico al suspenderse las garantías individuales por una causa grave en la cual se conceden facultades extraordinarias al Ejecutivo para que haga frente a la situación, de conformidad con el artículo 29 Constitucional.

Reglamento. - Es una facultad privativa del Poder Ejecutivo que tiene por objeto desarrollar y detallar los principios generales contenidos en la Ley para hacer posible y práctica su aplicación, no pudiendo crear normas jurídicas sobre materias que son de competencia exclusiva del legislador, ni contrariar las disposiciones de la Ley que se reglamenta, la violación de ésto último producirá la inconstitucionalidad del Reglamento.

Circulares. - Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, -- dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar el contenido de disposiciones legales ya existentes, teniendo las mismas limitaciones que el Reglamento, pudiendo en algunos casos tener un carácter general al ser publicadas en el Diario Oficial.

Jurisprudencia. - Interpretación de las disposiciones legales vigentes en función de su aplicación ante la Suprema Corte o los Tribunales Colegiados de Circuito, pudiéndose referir a la propia Constitución, leyes orgánicas, reglamentarias y ordinarias, siendo obligatoria su observancia.

Costumbre. - La observancia constante y uniforme de una regla de conducta por los miembros de una comunidad que de termina el modo en que la norma jurídica debe ser entendida y aplicada.

Tratados Internacionales. - Que son los celebrados de -- acuerdo con la Constitución por el Presidente contando con la aprobación del senado y que de acuerdo a la primera es- una Ley suprema.

Ahora bien, es necesario asentar que de acuerdo con nues- tra organización federal el poder tributario se caracteri- za por tener tres ámbitos: Federal, Estatal y Municipal.

El poder tributario Federal se encuentra establecido en el artículo 73 fracción VII de la Constitución, en donde se - especifica que el Congreso tiene la facultad de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Por lo que respecta al poder tributario Estatal, su funda- mento se establece, de acuerdo con diversos tratadistas e incluso por la Suprema Corte, en el artículo 124 Constitu

cional, en donde se aclara que las facultades que no estén expresamente concedidas a los funcionarios federales se en tienden reservadas a los Estados.

Pero por otro lado, según el maestro de la Garza, tal fundamento lo encontramos en el artículo 40 Constitucional, - en el cual se establece que nuestra nación está compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, ya que es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, y a mayor abundamiento del artículo 117 del mismo ordenamiento legal se desprende el poder inherente y original de tributación de los Estados, el cual se ha teni do que restringir en diversas materias.

Ahora bien, en cuanto al poder tributario Municipal se debe asentar que está supeditado a la decisión de las Entida des Federativas, ya que todas las contribuciones de los Mu nicipios son establecidas por las legislaturas locales, te niendo los primeros sólo la facultad de recaudación de con formidad con la fracción II del artículo 115 Constitucio - nal.

En este orden de ideas y en cuanto al sistema de distribu-

ción de poderes tributarios la Suprema Corte de Justicia -- ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la Constitución no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son: a). - Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73 fracción VII y 124), b). - limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73 fracciones X y XIII), y c). - Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117 -- fracciones IV, V, VI y VII y 118).

De tal manera, dentro de las materias de la exclusiva competencia de la Federación se encuentran: el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del artículo 27 Constitucional; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros --

productos derivados del petróleo; cerrillos y fósforos; --
aguamiel y productos de su fermentación, explotación fores-
tal y producción y consumo de cerveza.

Por otra parte, de acuerdo con la Suprema Corte de Justi-
cia el poder conferido a la Federación por la fracción X -
del artículo 73 Constitucional, para legislar en toda la -
República sobre comercio, no significa que esta materia --
constituya una fuente de imposición de su exclusiva compe-
tencia, sino que también los Estados tienen facultad para-
imponer tributos en esa materia.

Ahora bien, el hecho de que un determinado tributo de lu-
gar a una doble tributación no por ello se le debe declara-
rar inconstitucional, puesto que no existe disposición cons-
titucional que lo prohíba, sino que lo único prohibido de-
acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la misma Consti-
tución es que los impuestos sean exorbitantes o ruinosos, -
que no estén establecidos por Ley o que no se destinen pa-
ra gastos públicos.

Habiendo visto ya en los párrafos que anteceden diversos -
aspectos de gran relevancia en cuanto al Derecho Tributa -

rio, y con el objeto de ubicar en una forma más específica al lector diremos que hay diversas clases de contribuciones o tributos a saber:

Impuesto. - Son las prestaciones obligatorias en dinero o en especie, que fijan las leyes para cubrir los gastos públicos.

Derecho. - Son las contraprestaciones que las Leyes exigen que paguen aquellas personas que reciben servicios de la Administración Pública en ejercicio de sus funciones de Derecho Público.

Contribución Especial. - Es la prestación legalmente obligatoria que corresponde al beneficio particular que produce una obra pública o al gasto público, que provoca el ejercicio de una determinada actividad privada. Este concepto no se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación vigente, pero de hecho existe, tal como el caso de la contribución por mejoras.

En este orden de ideas y dado que el objeto de este trabajo lo constituye el impuesto al valor agregado, debemos asentar en principio que existe una gran diversidad de cla

sificaciones de los impuestos, encontrándose entre otras las siguientes:

Tomándose en cuenta la incidencia se pueden clasificar en directos, cuando el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otras personas, sino que incide directamente en su propio patrimonio; e indirectos en donde el sujeto pasivo si puede trasladarlo de manera que no sufre el impacto económico del gravamen.

Desde un punto de vista económico se dividen en impuestos sobre la renta, en donde se grave la riqueza en formación, o sea los ingresos del contribuyente que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos; impuestos sobre el capital, que gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes; y los impuestos sobre los gastos o consumos, en donde quedan comprendidos los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo, así como muchos de los denominados impuestos a la producción, dado que en virtud de la traslación del gravamen vienen a gravar los gastos o consumos de la población.

Por razón de método y dado que es necesario tener un punto de partida, en este caso vamos a acogernos a la clasificac-

ción de los impuestos desde el punto de vista económico, dentro de la cual quedan incluidos los impuestos sobre la renta, sobre el capital y sobre el consumo.

Este tipo de gravámenes ha alcanzado gran importancia económica, por lo que los Estados que los han implantado en sus sistemas tributarios basan en ellos una considerable parte de la programación de sus presupuestos.

De tal manera, encontraremos que los países que han desarrollado ampliamente los impuestos sobre el consumo han necesitado recorrer una serie de etapas para perfeccionarlos.

Los países europeos, en particular, nos presentan el ejemplo más claro del desarrollo técnico, equilibrado, congruente y práctico de un sistema de imposición al consumo.

Para desarrollar el estudio de un impuesto al consumo como es el impuesto al valor agregado, en el primer capítulo se abordará el análisis de la imposición general al consumo, así como su origen y la evolución que ha tenido hasta la fecha, considerándose además una clasificación para ubicar en lo particular a los impuestos directos e indirectos, ya que dentro de este marco genérico encontramos también a -

los impuestos generales al consumo. Asimismo se denotarán las diferencias entre los impuestos monofásicos y los plurifásicos a las ventas, dado que en base en ello se darán las pautas esenciales del impuesto al valor agregado.

Asimismo, en el capítulo segundo se dará un panorama general de la adopción y características generales del impuesto al valor agregado en la legislación de tres Estados Europeos, como son Francia, Alemania e Italia; ésto con el fin de darnos cuenta de la operación normativa de este tipo de gravamen precisamente donde se gestó su origen.

Por lo que hace al capítulo tercero y con el objeto de contar con más bases para normar criterios, se llevará a cabo en una forma somera el análisis de los antecedentes inmediatos de lo que fue en un principio el proyecto por parte del gobierno federal mexicano para introducir un impuesto-tipo valor agregado en nuestro régimen tributario, así como las causas que motivaron que tal proyecto no tuviera -- una aplicación práctica.

En el capítulo cuarto se desarrollará ya en una forma concienzuda el estudio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 19. de enero de 1930, así como las

diversas disposiciones que tienen una relación directa con ésta, incluyéndose las reformas elaboradas antes de su entrada en vigor.

El análisis respectivo se restringe a el estudio de los -- elementos fundamentales del gravamen, como lo son el objeto, sujeto, base, tasa, exenciones, acreditamiento, pago y obligaciones de los contribuyentes.

Por último, en el capítulo quinto se dará toda la problemática surgida a través del primer año de vigencia del impuesto en cuestión en los diversos sectores económicos, dado que en base en ella se puede elaborar un consenso de -- los logros obtenidos con la introducción de este gravamen en el régimen tributario de nuestro país.

Esta parte, en mi opinión, es la medular del trabajo que -- pongo a su consideración, ya que en el transcurso de ese -- año se formularon diversas disposiciones administrativas -- para lograr la adecuación práctica del impuesto a la pro -- blemática planteada por los contribuyentes y los cuales -- han redundado en las diversas reformas llevadas al texto -- de la Ley, así como lograr una mejor mecánica operacional. Todo lo anterior da las pautas para la formulación de las -- conclusiones que en la parte final se hacen al respecto.

CAPITULO PRIMERO.

IMPOSICION AL CONSUMO.

I. - IMPUESTOS AL CONSUMO.

Antes de entrar de lleno al análisis de los impuestos al consumo dentro de los cuales queda incluido el impuesto al valor agregado mexicano, debemos consignar, y sólo para efectos de referencia, la clasificación de los impuestos de acuerdo con su incidencia, que son impuestos Directos e Indirectos.

Directos. - Son aquéllos en los cuales el sujeto sobre quien recae la obligación de cubrir el impuesto, efectivamente lo cubre, ésto es, que no es repercutible. Diversos tratadistas modernos como Somers y otros, estiman que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es considerar como impuestos directos aquéllos que gravan los rendimientos.¹

1. - Harold H. Somers. - Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. - Fondo de Cultura Económica. - Primera reimpresión de la segunda en español. - México, Fondo de Cultura Económica, 1967. - Pág. 167.

El impuesto directo por excelencia es el Impuesto sobre la Renta, el cual grava los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito que obtengan los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales y las sociedades mercantiles, así como los obtenidos por las personas físicas, a excepción de los ingresos en servicio, de acuerdo con lo estipulado por los artículos 15 y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Indirectos. - Caen dentro de esta clasificación, aquellos en los cuales el aparente sujeto del mismo recauda la cantidad que debe cubrir, de un grupo de personas que intervienen en el ciclo productivo y distributivo completamente ignoradas en cuanto a sus personas por el fisco, cubriendo el impuesto el consumidor final. Tal característica tiene su origen en la traslación del mismo impuesto, que no es otra cosa que el cobro a cargo del mismo que el sujeto hace a las personas que intervienen en el ciclo referido.

Dentro de estos últimos impuestos encontramos los que gravan los consumos, que gravan la enajenación, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la prestación de servicios independientes y la importación de bienes y servicios (Art. 1º. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

De tal manera, los impuestos directos e indirectos se distinguen unos de otros en que los primeros no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad, y en cambio los segundos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.²

De acuerdo con las anteriores características, podemos ubicar a los impuestos al consumo dentro del marco genérico de los indirectos, ya que afectan el consumo de bienes y servicios.

Dentro del grupo de los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios se pueden distinguir dos grandes subgrupos; el de los impuestos que gravan el comercio externo y el de los que afectan el consumo interno; incluyéndose en el primero principalmente los impuestos a las importaciones y las exportaciones; y en el segundo, también principalmente, los impuestos generales al consumo y los que gravan consumos selectivos.

2. - Emilio Margain Manatex. - Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. - U.A.S.L.P. - Cuarta Edición. - México 1976. - Pág. 90.

Aparte de que dentro de los impuestos generales se contemplan las actividades de exportación e importación de bienes y servicios, existe legislación específica aplicable a este tipo de operaciones comerciales que establece ordenamientos de gran relevancia económica, tales como las Tarifas de Importación y Exportación, el Código Aduanero, la Ley de Valoración Aduanera, etc.

Haciendo caso omiso de las razones que induzcan al establecimiento de un impuesto sobre el consumo de bienes y servicios y tomando como presupuesto que su objeto es la obtención de un determinado monto de recursos para el fisco, se configura la idea de que todo impuesto necesariamente debe estar vinculado a una manifestación económica, por ser un medio para transferir recursos desde el sector privado al sector público de la economía.

El impuesto general sobre el consumo grava la venta o producción de artículos de consumo y se recauda de los vendedores; mientras el tributo se refleja en mayores precios, los consumidores lo soportarán en la forma de un impuesto suplementario al precio de los bienes o servicios que adquieran.

Al hablar de "gravar el consumo" no significa que se trate

de gravar en ese acto en forma directa los bienes a consumir, aspecto que resulta imposible; sino que tal acción se expresa prácticamente en las transferencias de bienes, en los cuales el consumo es sólo una presunción.

De la misma manera, se puede afirmar que el consumo surge a través de una corriente de bienes que se producen o importan para ser distribuidos y ponerlos a disposición de los consumidores, para de esta manera proveer a la satisfacción de las necesidades de consumo de la población del país; de lo que se desprende que lo que se pretende gravar es esa corriente y flujo económico, y no los bienes por sí mismos, así como el consumo en el territorio del país que establece el gravamen.

En principio es posible afirmar que todo impuesto sobre el consumo trae aparejado un incremento en los precios de los bienes gravados, que teóricamente representa el monto del gravamen; y como consecuencia una disminución en el nivel de consumo privado.

Para atenuar este efecto es conveniente excluir algunos actos o actividades, o por el contrario respecto de otros -- aplicar un impuesto mayor (Tasas especiales), lo que pone-

de relieve otro objetivo de este tipo de impuesto, consistente en la intención de tratar de influir en la formación de los precios relativos de los bienes de consumo.

Lo anterior nos da la pauta para la existencia de dos grandes criterios para formular la imposición al consumo; el -- uno general, cuya característica es la recaudación, el -- otro selectivo o especial, caracterizado porque además de la recaudación también va a influir en la formación de los precios.

Cabe hacer la mención que si se opta por afectar en forma general e indiscriminada a todos los bienes de consumo o a la mayoría, le confiere la indiscutible característica regresiva que realmente tiene, consistente en el hecho de -- que va a propiciar un mayor impacto económico en personas con poca capacidad contributiva en relación con otros con capacidad superior, lo cual da origen a la inquietud de reducirla o atenuarla.

Dentro de las medidas para lograr el fin anotado encontramos la introducción de exenciones en el impuesto, eximiendo del gravamen a bienes que se consideran de consumo necesario, y gravando en forma más severa a otros considerados

suntuarios. Así mismo otra medida sería la adopción de -- una tasa moderada, que junto con producir una recaudación-- importante va afectar minimamente la economía individual.

Otra de las medidas sería la afectación en forma general de los bienes necesarios, complementada con un impuesto especial sobre los bienes suntuarios.

De todo lo anterior se desprende que la imposición general al consumo será la que grave en forma uniforme a todos los bienes, y la selectiva la que lo hace en forma diferenciada para determinados bienes o grupos de ellos. La primera se conoce como impuesto a las ventas; y la segunda como im puesto a los consumos específicos.

II. - ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO AL CONSUMO.

El impuesto al consumo, que prácticamente se nos presenta como un impuesto a las ventas como ya se anotó en párrafos anteriores, surge en principio para financiar los gastos -- de la primera guerra mundial, teniendo su origen en la generalización de una serie de impuestos de sellos o al lujo sobre determinados productos, aplicados durante el período de hostilidades.

Este impuesto se difundió con gran rapidez, caracterizándose se por una imposición general de las ventas de mercaderías con una tasa generalmente moderada (1 % y 2 %).

En base a la gran crisis en 1931, en donde la meta de los países implicados era allegarse recursos adicionales al presupuesto público para financiar los gastos destinados a aliviar la desocupación, se dió un gran impulso a esta forma de tributación incrementándose las tasas vigentes o incorporándolas al sistema tributario de otros países.

Durante la segunda guerra mundial, y en base a exigencias financieras y como un instrumento para restringir los consumos privados, los impuestos a las ventas se generalizan en su base imponible, abarcando a los servicios, amén de implantarse en países que eran renuentes a tal forma de imposición, como el caso concreto de Gran Bretaña.

En la postguerra y en los últimos tiempos se manifestaron nuevas tendencias en cuanto a la estructura técnica del impuesto, encaminadas a suprimir la modalidad plurifase acumulativa sobre el valor total, reemplazándola con formas no acumulativas, tales como la monofase en etapas lo más cercanas al consumidor final, o plurifases al valor agrega

do.

Por otra parte, en los países del continente americano, -- los impuestos que ocupan nuestra atención tienen ancestros coloniales expresados en los gravámenes conocidos como alcabalas, gabalal y portanzos, que eran tributos por un determinado porcentaje que se pagaba al fisco en los contratos de compraventa y las permutas, así como por la circulación de mercancías entre las diversas provincias.

Al surgir a la vida independiente en la mayoría de los países de Latinoamérica los principales impuestos que gravaban al consumo de mercancías lo constituían los gravámenes sobre importación, los cuales aún hoy en día tienen gran preponderancia en algunos de ellos, sin embargo, los primeros impuestos sobre el consumo interno lo fueron los que en forma burda se conocían como impuestos a los vicios, tales como el impuesto sobre alcoholes, tabacos, y posteriormente cerveza.

Pasando el tiempo, dados los mayores requerimientos de recursos, se puso de relieve que los obtenidos con los im -- puestos anteriores tenían efectos negativos para competir con productos similares extranjeros, al mismo tiempo que --

se producía una merma en la recaudación de los impuestos - sobre importación. Todo lo anterior condujo al establecimiento de impuestos generales sobre el consumo interno en general, conocidos como impuestos sobre venta, con diferentes denominaciones, y por lo que se refiere a nuestro país era el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, abrogado a partir de 1980 por el impuesto al valor agregado.

III. - DIVERSAS ALTERNATIVAS DE APLICACION DE LOS IMPUESTOS A LAS VENTAS.

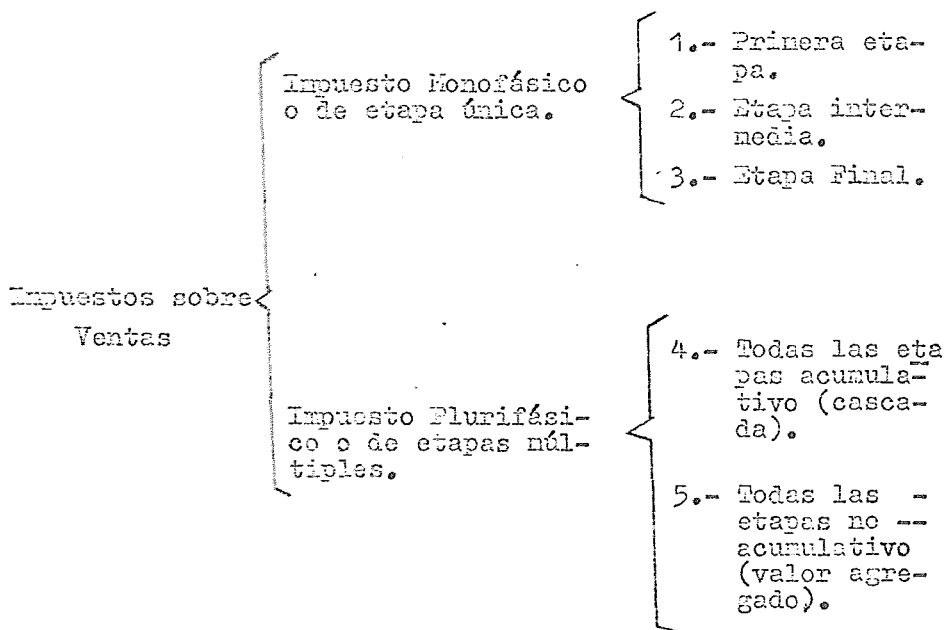
Para conocer las diversas alternativas de aplicación de -- los impuestos a las ventas debemos tomar como punto de referencia la existencia de diversas etapas en el proceso de comercialización de bienes y servicios.

De tal manera podemos denominar como "primera etapa", la venta que realizan los importadores o productores a los mayoristas, los cuales son los introductores de los bienes al proceso; como "etapa intermedia" la venta subsecuente -- de los mayoristas a los minoristas, que pueden ser una o más; y finalmente los minoristas venderán a los consumidores finales, encontrándonos con la "última etapa" o "etapa final", todo lo cual se aplicará de acuerdo al número de --

etapas que se den en cada caso concreto.

Derivado de lo anterior, surgen las diversas opciones de aplicación, las cuales pueden ser en principio aplicar el impuesto en una etapa determinada del proceso o aplicarlo en todas, teniendo en este último caso la opción de hacerlo en forma acumulativa o no.

Lo anoteado significa que existen dos formas genéricas de imposición en la materia que ocupa nuestra atención, que son: Monofásico y Plurifásico, las cuales a su vez encierran una serie de alternativas, a saber:



Los impuestos monofásicos aplicados en primera etapa gravan tanto la venta de los bienes producidos en territorio nacional como los importados, pero como instrumento recaudatorio deja mucho que desear respecto a todas las demás formas de aplicación, ya que por un lado se encuentra el problema de la definición de la materia gravada por las dificultades -- prácticas que se presentan para diferenciar que un bien es producido de otro solamente acondicionado, ensamblado o envasado, así como productos que son insumos.

Asimismo, la base de imposición será siempre menor que la -- que se tendría en cualquiera de las otras formas de aplicación, y en el caso de un aumento de la tasa destinada a subsanar tal inconveniente nos encontramos con que se haría -- más relevante la vulnerabilidad de la base.

Respecto a los impuestos monofásicos aplicados en etapas intermedias, nos encontramos que presentan problemas similares a los anteriores, así como particulares, como el caso -- de precisar la etapa de aplicación, ya que en diversos casos existe una incertidumbre de que exista una etapa intermedia. Cabe señalar que esta forma de imposición no tiene aplicación práctica pura, sino que se gravan múltiples etapas, por lo cual corresponde analizarlos en los plurifási -

cos.

La ventaja de los impuestos menofásicos aplicados en la última etapa son que no presentan problema en la determinación de la materia gravada, en la base de imposición y en la definición de etapas, así como que la base es la más amplia que se puede constituir sin acudir a la acumulación del gravamen, que es la que más se acerca al consumo; y que por último, no tiene costo financiero para el contribuyente, ya que normalmente lo percibe antes de enterarlo al fisco.

A pesar de sus ventajas, este tipo de imposición presenta dos problemas en los países en desarrollo, que son: la inexistencia de un comercio claramente diferenciado y la existencia de una gran cantidad de pequeños contribuyentes minoristas, que dificultan la administración del impuesto.

Los impuestos aplicados en todas las etapas. Dentro de esta modalidad encontramos dos modalidades diferentes:

Una es la aplicación sin acumulación (Impuesto al Valor Agregado), y la otra acumulativa (Impuesto en Cascada).

El impuesto en cascada consiste en aplicar el impuesto en todas las etapas o transferencias que experimenta un bien sobre el precio integrado de venta, en el cual ya va incluido el gravamen.

Por lo anterior, dada su repetición y suma en todas las etapas, la recaudación es considerable, aún cuando su tasa sea moderada e incluso baja, teniendo un papel preponderante el número de transferencias que experimente el bien. Dentro de esta modalidad se encontraba el abrogado impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

Dentro de los inconvenientes de esta modalidad podemos enumerar los siguientes:

1. - La piramidación del impuesto. Tal efecto consiste en que como en cada etapa se incorpora el impuesto en el precio, en las siguientes, el mismo se irá aplicando sobre el monto del precio más el impuesto anteriormente incorporado.

2. - Falta de Neutralidad. Dado que el impuesto depende del número de transferencias que experimentan los productos, se da el caso de que bienes similares tengan una carga fiscal diferente, lo que obliga a diversas empresas

de mayores recursos a la integración vertical³ con el fin de reducir etapas de transferencia y de este modo abatir la carga fiscal, con notorio perjuicio de las empresas de menor capacidad económica imposibilitadas para integrarse de esa forma.

3. - Tienen efectos regresivos. Derivado del número de transferencias esta modalidad afecta en mayor proporción a quienes tienen menor capacidad contributiva, específicamente en el caso de productos de primera necesidad no exentos, cuya comercialización tiene múltiples etapas, tal efecto se trató de combatir, en el caso concreto de nuestro país, con el establecimiento de tasas especiales que afectaban ciertos servicios y bienes no esenciales o de importación, lo cual no se logró, dado que además de la problemática administrativa que originó la multiplicidad de tasas, se incrementó el contrabando por el monto tan elevado del impuesto resultante.

3. - Organización para eliminar las operaciones gravadas previas y disminuir al mínimo las posteriores, reduciéndose notablemente el impacto del impuesto sobre el bien a enajenar, estando en posibilidad de otorgar mejores precios. Alberto Parás Pagés y Miguel Jiménez Delgado. Impuesto al Valor Agregado, Centenarios al Proyecto Mexicano. Ed. Jus. Primera Edición 1972. Pág. 208.

4. - Falta de aptitud para desgravar los productos que se exportan. Dado la dificultad de determinar las transferencias de un producto, anteriores a su exportación, y aún más de los insumos, no es posible su desgravación directa. El Gobierno Federal, en nuestro país, con el propósito de incentivar la exportación, estableció el Certificado de Devolución del Impuesto (CEDIS), cuyo otorgamiento a nadie satisface y representa una gran complejidad administrativa por la dificultad que implica el estimar el monto de impuestos indirectos a devolver.

5. - Discrimina los productos nacionales en relación con los importados. Al no afectar con un impuesto equivalente al momento de su internación a los productos de importación, provoca que haya una desleal competencia con los nacionales, ya que éstos últimos tienen una carga fiscal mucho mayor.

Todos los anteriores inconvenientes motivaron que se buscara otra modalidad que acabara con tales efectos, de lo que surgieron los impuestos aplicados también en todas las etapas pero no acumulativos, que se denominan impuestos al valor agregado, que constituyen la forma de imposición al consumo más recientemente desarrollada y es un tipo de im-

puesto a las ventas diferente a las demás, ante todo por - la manera de recaudarlo, por lo que es menester analizarlo en forma separada, por ser el tema principal de este trabajo, amén de ser esencial para la comprensión de los subsecuentes capítulos.

IV. - EL IMPUESTO TIPO VALOR AGREGADO.

En el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el gravamen se genera en cada etapa del proceso de producción y comercialización, pero no tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total, sino el valor agregado que el producto adquiere en cada etapa por la que pasa el bien.⁴

Característica del I. V. A.

1. - Es un impuesto a las ventas, o sea que grava el ingreso total que se genera por la enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes y servicios.

4. - Casciani Cesare. - El Impuesto al Valor Agregado, - Trad. por el Dr. Carlos E. Giuliani F. Buenos Aires, Argentina. - Artes Gráficas, 1969. - Pág. 12.

2. - Es indirecto, porque tiene efectos económicos sobre la persona que adquiere los bienes o recibe los servicios, a través del contribuyente que le traslada el monto del -- gravamen causado en esa operación, sin embargo, a diferencia de la modalidad acumulativa, analizada anteriormente, -- el consumidor siempre está en posibilidad de conocer y -- cuantificar el importe exacto del impuesto que se le carga, lo cual en esta modalidad debe ser en forma expresa y por -- separado, constando en la factura o documento que ampare -- la compra.

3. - Opera la deducción del impuesto pagado en la etapa -- precedente, ya que el contribuyente tiene la facultad de -- restar del impuesto generado el que le hubieran trasladado sus proveedores de bienes y servicios, aspecto esencial -- que no opera en la modalidad acumulativa.

Por supuesto, que para que opere esta deducción se deberá -- contar con la documentación necesaria, en donde conste en -- forma expresa la traslación del impuesto o sea las factu -- ras o notas recabadas a los proveedores en cuestión.

4. - Dificulta la evasión fiscal, por el encadenamiento -- de la documentación comprobatoria de las operaciones reali -- zadas en las diversas etapas de producción y comercializa --

ción, lo que se traduce en un autocontrol entre contribuyentes. Así como que el margen de la posible evasión en cada etapa esta limitado al impuesto que corresponde al valor -- que se agrega en ella, o sea a la diferencia entre el débito que se genera y el crédito real por deducir.

5. - Logra la neutralidad, ya que el número de etapas no influye, y en el caso de existir varias se tendrá un crédito mayor en la etapa final, y en base en esto si hay integración vertical solamente se tendrá como crédito el impuesto trasladado en la adquisición de materias primas, con lo cual no existe ya razón para adoptar tal postura.

6. - Aptitud para desgravar. Por su forma de aplicación permite que se cuantifique con toda exactitud el monto del impuesto incorporado a los bienes o servicios en cualquier etapa que se desee, lo cual facilita la desgravación de los productos que se exportan, siempre y cuando tal actividad no se encuentre gravada y proceda la deducción del impuesto pagado con anterioridad.

7. - Iguala la carga fiscal de los productos importados respecto a los nacionales, ya que al momento de ser internados a territorio nacional serán afectados con un impuesto -

equivalente al soportado por los nacionales.

Por otra parte, existen dos tipos de deducción: la deducción física y la financiera.

La primera se refiere a los impuestos pagados en la adquisición de bienes que están incorporados físicamente al producto que a su vez genera el gravamen, la cual opera en forma inmediata dentro de un mismo período gravable, o sea en el que se generan las ventas.

La segunda es aquella que corresponde a los impuestos causados por la adquisición de bienes o servicios que se registren como bienes de inversión o como activos fijos, los cuales no se ven físicamente en el bien producido, pero que van a influir en su valor, para la cual existen dos alternativas, la primera sería la deducción inmediata, que operaría en forma similar a la deducción física; y la segunda consistiría en prorratearla por un período de años, al igual que lo que sucede en el impuesto sobre la renta respecto a las depreciaciones, tomándose como fundamento que solamente se va incorporando parte del valor a cada producto en la medida en que se utiliza el bien de inversión, por lo tanto no debe acreditarse de inmediato el impuesto.

Las dos alternativas enunciadas fueron objeto de un minucioso análisis en los sistemas europeos, los cuales a fin de cuentas se inclinaron por la deducción inmediata, por considerarla más adecuada para la mecánica del impuesto.

Por otra parte, existen dos métodos diferentes para el cálculo de la base del impuesto al valor agregado, a saber:

Método por Adición. Consiste en determinar ese valor por la suma de los factores de producción incorporados en los bienes por la empresa, tales como salarios, intereses y ganancias que constituyen el valor agregado de cada uno de los sujetos.

Método por Sustracción Consistente en partir del valor final del bien en la etapa correspondiente y restar el que corresponda a los insumos incorporados en la misma.

En este último método encontramos dos modalidades, sustracción real o efectiva y sobre base financiera.

La primera consiste en restar de la producción conseguida por una empresa en un año, el monto de los gastos efectuados para comprar las materias primas y servicios incluidos-

en el ciclo productivo de ese mismo año; así como la cuota de amortización de los activos fijos.

La segunda estriba en deducir todas las compras del importe facturado de ventas de los bienes producidos en el año o en años precedentes, o sea que los bienes o servicios que se deducen son los adquiridos en el mismo período al que corresponde la producción o las ventas independientemente del período en que efectivamente se usen.

Determinada la base del impuesto por el método de sustracción, derivan de este sistema otras dos alternativas para gravar en cada etapa el impuesto correspondiente a esa etapa, los cuales se denominan como "Base contra Base", e "Impuesto contra Impuesto".

El primer sistema de cálculo admite la alternativa de gravar en cada etapa, la diferencia entre el monto total de las ventas efectuadas en un período determinado y el monto total de las compras realizadas en el mismo a la tasa respectiva.

El cálculo de Impuesto contra Impuesto, consiste simplemente en aplicar la tasa correspondiente sobre el monto total-

de las ventas efectuadas en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes, lo cual dará el impuesto a pagar, contra el cual el contribuyente podrá deducir los impuestos que ya fueron pagados anteriormente en la adquisición de los bienes vendidos o en la compra de insumos, y la diferencia será el impuesto a pagar efectivamente.

De los anteriores procedimientos, el más preferible es el segundo, ya que opera más directamente en función del mismo impuesto, e incluso es el adoptado por el legislador mexicano en la mecánica operacional de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1º. de enero de 1980.

Por otra parte, debemos hacer notar que dentro de las desventajas del I.V.A., se encuentra que provoca generalmente una elevación transitoria de precios; implica una administración más costosa y compleja que cualquier otro sistema de impuesto a las ventas, presenta serios problemas de control y contabilización, sobre todo en los negocios de tipo mediano hacia abajo, requiere ordinariamente, además de una Ley General, una reglamentación o regularización casuística y disposiciones transitorias; entre otros.

CAPITULO SEGUNDO.

ANTECEDENTES OPERATIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN -
EUROPA.

Dado que Europa es la cuna del Impuesto al Valor Agregado - (I.V.A.), es menester realizar un somero análisis de su --- aplicación en determinados países, en los cuales se muestra en forma clara la evolución que ha tenido tal gravamen con- el transcurso del tiempo.

De esta manera, abordaremos el estudio de legislacio - nes de tres países, que aunque se asemejan en mucho no por- ello dejan de contar con sus respectivas características, - los cuales son: Francia, Alemania e Italia.

I. - EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN FRANCIA.

En este país europeo en donde precisamente se gesta la crea- ción del impuesto al valor agregado, es además donde se dan las pautas más visibles que acontecen en la adopción de un- impuesto plurifase no acumulativo (I.V.A.), partiendo de un acumulativo.

El establecimiento, en Francia, del impuesto al valor agregado (I.V.A.) fue el resultado de una serie de etapas, partiendo de una modalidad de impuestos a las ventas con efectos en "cascada", el cual no es del todo deseable para lograr una sana economía.

Así, la Ley del 25 de junio de 1920 introduce en Francia un impuesto que afectaba todas las ventas con la tasa del 1.10 % que después fue elevado al 2 %, el cual era del tipo plurifase acumulativo y que vino a sustituir al impuesto sobre las ventas al por menor, que se pagaba mediante estampillas aplicadas a las facturas.

Tal impuesto cumplió con tendencias netamente económicas, puesto que se intentaba suprimir a los intermediarios favoreciendo la integración empresarial, ya que entre menos transacciones fueran realizadas entre diversas empresas menos impuestos se iban a causar.

Por Ley del 13 de julio de 1925, ese impuesto general a las ventas fue reemplazado en muchos ramos por impuestos únicos, que gravaban determinada etapa del proceso productivo con una tasa más elevada, generalmente la del último productor, liberando a las anteriores etapas del circuito-

económico.

A pesar de sus grandes ventajas, como la supresión de la desigualdad impositiva entre empresas integradas y las no integradas, pronto originó nuevos inconvenientes, tales como: - la dificultad para diferenciar, sin equívocos, los productos sujetos a la tasa única, de los sujetos a la general; - la repetición del impuesto en las mercaderías que nuevamente entraban al ciclo productivo, dando lugar a dobles imposiciones; lo que a la postre dió como resultado su sustitución.

Con la Ley del 31 de diciembre de 1936, se creó un impuesto único sobre la producción, que se percibía en una sola fase, la última del proceso productivo, en donde la carga fiscal era la misma cualquiera que fuera el número de etapas del circuito económico por donde pasará el bien. Las materias primas y las semielaboradas eran vendidas con una modalidad de pago denominada "suspensión de impuestos", que consistía, esencialmente, en no aplicar el impuesto al acto de la venta del bien a otras empresas hasta que el producto adquiriera su forma definitiva. Siendo la tasa del 6 %, y para la prestación de servicios del 2 %.

Tal modalidad pronto adoleció de un gran inconveniente, --

pues sólo procuró evitar las dobles imposiciones en cuanto a las materias primas, dejando subsistentes las referentes a los bienes de inversión, transportes, etc., lo cual no era lo más deseable. Asimismo, la "suspensión de impuestos", dió lugar a grandes evasiones, debido a las muchas ventas declaradas como efectuadas a empresas, siendo que lo eran a verdaderos consumidores finales.

A fin de evitar esos inconvenientes, y ante la necesidad de un incremento recaudatorio, en 1948 se reemplazó este régimen por el denominado "pagos fraccionados", el cual consistía en la deducción de los impuestos pagados en las compras del total a pagar por las ventas. Tales deducciones sólo operaban respecto a las materias incorporadas físicamente al producto, lo cual se denomina, teóricamente, principio de las deducciones físicas⁵.

Por Ley del 30 de abril de 1954, se introduce, aún con diversas fallas, el impuesto al valor agregado (Taxe Sur la Valeur Ajoutée), siendo su principal exponente Maurice Laure. La nota trascendental de éste impuesto fue la extensión de las deducciones a los impuestos pagados en las in-

5. - Cesare Cocciari. Op. Cit. Pág. 56.

versiones y gastos generales, éste es, las llamadas deducciones financieras; y asimismo a las prestaciones de servicios.

Con el establecimiento del impuesto al valor agregado, se culmina la tarea de encontrar una modalidad de imposición a las ventas que careciera del nefasto efecto acumulativo o en "cascada", tan necesitado para lograr una economía más sana.

Fue a pesar de las ventajas que ofrecía el impuesto al valor agregado, empezaron a surgir diversos inconvenientes, debido al aumento de la tasa, en 1955, al 26.5 %; y que con el transcurso del tiempo fueron agudizándose. Asimismo, el sector profesional consideró insoportable la nueva carga, provocándose grandes evasiones, y aún más quedó en evidencia el efecto inflacionario de este gravamen.

Ante tal situación, el gobierno Francés empezó a otorgar numerosas deducciones y exenciones, y asimismo con el fin de apaciguar las críticas, el sistema fue motivo de numerosas modificaciones: en 1955 y 1956, se amplía el ámbito de aplicación al comercio mayorista, antes exento; en 1957, se crea un impuesto suntuario con tasa aumentada, amén de-

que el mismo Lauré propone una serie de reformas, destinadas a simplificar su complejidad.

La Ley de 1966, cuya vigencia se inició el 1º de enero de 1968, extiende a todas las fases de la producción y distribución el ámbito del impuesto, incluyéndose la comercial - al por menor, asimismo los servicios también quedan comprendidos, aunque en forma restringida, puesto que no se incluye en términos generales a las profesiones liberales, y a partir de la fecha mencionada el sistema fue motivo de profundas modificaciones.

Las principales características del impuesto al valor agregado francés, se pueden resumir en los siguientes puntos:⁶

SUJETOS. - En la legislación francesa encontramos que toda persona que efectúe una actividad retribuida de naturaleza industrial o comercial, ya sea los objetos o los resultados, estarán sujetos al impuesto al valor agregado, independientemente de que los actos gravados sean ocasionales o habituales.

6. - Pierre Fonateau. - Tableaux Fiscaux Europeens. Ed. - Les Cahiers Fiscaux Europeens. - París, 1977.

Las personas que lleven a cabo las actividades gravadas se
rán sujetos del impuesto independientemente de su situa --
ción en otro tipo de gravámenes.

Los sujetos pasivos de este impuesto lo vienen a ser todas
aquellas personas físicas o morales (en la legislación --
francesa no se hace referencia especial a las unidades eco --
nómicas), que realicen las operaciones sujetas al grava --
men.

De lo anterior podemos concluir que la Ley francesa considera
el acto gravado en sí mismo; independientemente de la -
situación personal de aquél que lo realiza.

Asimismo, en la legislación francesa se establece que pue-
den ser sujetos voluntarios de este gravamen las siguien -
tes personas morales: autoridades locales, organismos gu -
bernamentales y los sindicatos autorizados.

OBJETO. - Son objeto del impuesto las actividades retri-
buidas de naturaleza industrial o comercial, tales como:

I. - Las enajenaciones debienes. El legislador francés-
estima que se está ante una traslación de dominio cuando -

se pone un bien a disposición del adquirente.

Dentro de las principales ventas gravadas, se encuentran -- las siguientes: las de bienes muebles, las ventas de productos de industrias extractivas, las ventas realizadas -- por cooperativas agrícolas, etc.

II. - La prestación de servicios. "Entendiéndose como -- tal a la prestación de un hecho o de un trabajo ejecutado-- para librarse de una obligación legal o contractual⁷, siem-- pre y cuando sea utilizado en Francia.

III. - Como extensión de la ración de traslación de domi-- nio encontramos gravados los autoconsumos. La Ley france-- sa estima en principio aplicable el impuesto a las opera-- ciones en que los deudores autoconsumen productos a fin de llevar a cabo producción industrial, limitándose al caso -- en que la ausencia de imposición entrañe una inequidad den-- tro de las condiciones de concurrencia, de esta manera el-- gravamen se aplica a los productos que son fabricados por-- la misma empresa que los extrae o que son transformados -- por un maquilador que utiliza los materiales que le son --

7. - Pierre Fontaneau. Op. Cit. C^o. I. Div. II. Sec. II P. 3/Sec. III P. 1.

entregados por el fabricante.

En este caso el impuesto tiene fines extrafiscales, pues -- viene a dejar en idénticas condiciones a las grandes empresas que disponen de tal cantidad de recursos que en un momento dado pueden llevar a cabo desde la extracción de las materias primas, por ejemplo metales, hasta su transformación final (con lo anterior se evita una desleal competencia en el mercado).

IV. - Las importaciones. La Ley francesa define a las importaciones como aquellas consistentes en la entrada de un producto al interior del país.

HECHO GENERADOR. - El hecho generador en las enajenaciones está constituido por el traslado de dominio de la mercancía al adquirente.

La legislación francesa atiende para estos efectos al contenido del artículo 1604 del Código Civil Francés, que define a la traslación de bienes como "El transporte de la cosa vendida en poder y posesión del comprador".

El hecho generador se produce en el momento de la entrega material del objeto, en consecuencia el impuesto debe ser-

retenido de acuerdo a la tasa en vigor el día en que se realice la entrega.

Tratándose de operaciones inmobiliarias el hecho generador está constituido por los actos de cobranza de los adeudos o el momento en que se expide la factura correspondiente.

Prestación de servicios. - El hecho generador se da en este tipo de operación en el momento en que se cobra el precio de la remuneración. Asimismo, el contribuyente puede ser autorizado a pagar el impuesto después de cobrar los servicios, pero en principio el impuesto debe coincidir con el pago de la prestación recibida.

Autoconsumo. Para las entregas a sí mismo gravadas, el hecho generador está constituido por la primera utilización de bienes o de servicios que los sujetos pasivos se entregan o se prestan a sí mismos.

Las Importaciones. - "El hecho generador del impuesto está constituido por la operación de importación en sí mismo"⁸

8. - Pierre Fontaneau. Op. Cit. Cap. I Div. III Sec. III P. 1/Div. IV. Sec. 1 P. 1.

BASE. - La base imponible en el caso de enajenaciones está constituida por el precio del bien o de la prestación, - aumentándose los cargos e impuestos diferentes al valor -- agregado.

En caso de permuta de mercancías o de servicios, la base -- gravable está constituida por el valor de la mercancía o -- del servicio recibido en pago, además de las cantidades entregadas en dinero.

Tratándose de operaciones inmobiliarias la base gravable es -- tá constituida por el monto de las facturas.

Por lo que respecta a la prestación de servicios, la base - gravable estará constituida por el precio de los servicios- o el valor de los bienes o servicios recibidos en pago.

Para las entregas a sí mismo, la base imponible está consti- tuída por el precio normal de venta o precio de mercado de- los bienes o servicios similares, en el momento en que el - hecho generador se sucede.

Para la importación, la base gravable está definida por el- artículo 35 del Código Aduanal Francés (precio normal en - situación de plena concurrencia o precio de mercado), al -

cual se le incluyen los derechos de entrada, los impuestos interiores, los derechos e impuestos cobrados conjuntamente con los derechos de aduana a excepción del impuesto al valor agregado.

EXENCIONES. - Además de las exportaciones e importaciones exentas en Francia del impuesto, existen otras operaciones igualmente exoneradas, para las cuales el derecho a deducción del gravamen pagado está suprimida. Dentro de este tipo de operaciones encontramos entre otras:

a). - Las actividades comprendidas dentro del campo de aplicación del impuesto especial sobre las actividades financieras.

b). - Las operaciones efectuadas por las sociedades o compañías de seguros, que se encuentren gravadas por el impuesto establecido para este tipo de actividades.

c). - Aquellas que están comprendidas dentro del derecho proporcional de registro, tratándose de ventas públicas, como pueden ser de objetos de ocasión, de objetos antiguos o de colección; de obras de arte originales, etc.

d). - Las operaciones ^{de} bolsa sujetas al impuesto especial.

e). - Los negocios incluidos dentro del impuesto aplicado a los espectáculos.

f). - Las operaciones realizadas por cooperativas de inseminación artificial y de utilización de material agrícola.

g). - Las operaciones efectuadas por pescadores y armadores de embarcaciones dedicadas a la pesca, etc.

TASA. - Existen cuatro distintas tasas: la normal, la reducida, la intermedia y la tasa aumentada.

La tasa normal del 17.60 %, se aplica a las operaciones sometidas al impuesto no sujetas a alguna otra tasa.

La tasa reducida del 7 %, se aplica a operaciones gravadas de grandes consumos, tratándose esencialmente de productos de primera necesidad como pan, leche, embutidos, pescado, - harina, etc.

La tasa intermedia del 14 % se aplica a los servicios de construcción de garages no destinados a la explotación comercial, entre otras operaciones.

La tasa aumentada del 33 1/3 %, grava a las operaciones rea

lizadas sobre artículos de lujo.

Mecanismo de Deducción. - La tasa que ha gravado los elementos de una operación sometida al impuesto es deducible - del impuesto aplicable a esa operación, éste principio no - se aplica operación por operación, sino globalmente.

Asimismo, la deducción se ejerce diferentemente según se -- trate de bienes que constituyen innovilizaciones⁹, o sea -- bienes del activo fijo; ó bienes que no lo sean, así como -- los servicios. En los primeros la deducción debe ser men -- cionada sobre la declaración depositada en el título del -- mes en que intervino el hecho generador; y en los segundos -- en el mes siguiente.

En caso de existir saldos a favor, la devolución es anual o -- trimestral por el impuesto total.

9. - El I. V. A., francés define a este concepto de la si guiente manera: "Se llaman innovilizaciones a los -- bienes de toda naturaleza muebles e inmuebles, tangi -- bles, adquiridos o creados por la empresa, no para -- ser vendidos o transformados sino para ser utiliza -- dos de una manera durable como instrumentos de traba -- jo o medios de explotación".

Pierre Fonteneau. Op. Cit. El Mecanismo de las Reduc ciones Cáp. II Div. II. Sec. I. P. 1.

Entre los límites a las deducciones nos encontramos que no opera sobre los bienes y servicios que no están afectos a título principal para los fines de la empresa, así como el caso de operaciones exentas; bienes y servicios adquiridos para realizar operaciones exentas; y la adquisición de bienes o servicios suntuarios.

Si un sujeto efectúa operaciones en las que solamente algunas son sujetas al impuesto, solamente podrá deducir del impuesto causado un cierto porcentaje llamado "Prorrata", el cual es igual al reporte existente entre los ingresos sometidos al gravamen y los ingresos totales realizados por la empresa.

PAGO. - Las declaraciones de pago son mensuales, pero cuando el impuesto mensual exigible es inferior a 500 francos, la declaración es trimestral. Los deudores que debido a la naturaleza de sus actividades no pueden calcular el volumen de ventas, en los plazos reglamentarios, pueden disponer de un plazo suplementario de un mes, pero deben presentar un cálculo previo que será sujeto a regularización.

OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS. - Los sujetos del impuesto deben presentar declaraciones, tanto para el caso de inicio

de operaciones, como en el de cese de las mismas, así como facturar en cada entrega de bienes o prestación de servicios, sin embargo se admite que las facturas expedidas a particulares, así como a las colectividades públicas o privadas no sujetas al gravamen, estén simplificadas.

Además, existe la obligación de llevar una contabilidad para todos los casos, a excepción de los sujetos sometidos a cuota fija, los cuales llevan registros simplificados; que permita justificar las operaciones sometidas o no, esto es, operaciones realizadas y monto de los ingresos cobrados.

II. - PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA EN ALEMANIA.

El problema de la implantación del impuesto al valor agregado (IVA) en Alemania, al igual que en Francia, se gestó partiendo de un impuesto con efectos en "cascada", el cual se denominaba Umsatzsteuer, creado por Ley del 17 de julio de 1918.

Se inició con la tasa del 1 %, y fue aumentando en forma gradual y permanente (salvo un breve período entre 1924 y 1932 en que fue reducido), hasta llegar al nivel de 4 %, y haciendo la mención que a partir de 1910 se extendió a los ingresos de los profesionistas¹⁰.

Debido al alza de la tasa, apareció la inquietud de modificar el sistema, puesto que sus efectos acumulativos producían grandes males económicos.

Guiado por este afán, el Consejero Werner Von Siemens propone su sustitución por el basado en el valor agregado, en el cual también se gravarían los bienes en todas las etapas pero tomando en cuenta, más bien, el monto total del mayor va

10. - Cosciani Cesare. Op. Cit. Pág. 43.

lor obtenido por los bienes en cada etapa de la producción y distribución, o sea solamente se gravaría el valor agregado al bien en cada etapa. ¹¹

La iniciativa del Consejero Siemens es el primer antecedente del estudio y aplicación práctica de un impuesto que toma como monto exclusivo para la imposición el valor agregado a un bien en cada etapa por la que pase.

El francés Lauré fue el perfeccionador de esta concepción, y aún más sus iniciativas tuvieron más eco, puesto que fué en Francia donde se estableció primeramente tal impuesto, como ya lo vimos en el apartado precedente.

Durante los años siguientes se realizaron diversos estudios con el fin de encontrar la modalidad idónea para sustituir al impuesto vigente, siendo el más favorecido el mencionado impuesto al valor agregado, puesto que con él se desfavorecía la integración empresarial y se obtenía una mayor neutralidad competitiva, debido esencialmente a su carácter no acumulativo.

A pesar de sus grandes ventajas, el gobierno alemán lo rechazó categóricamente aduciendo que no era el momento adecuado para una reforma fiscal, amén de otras razones de carácter administrativo y económico, tales como:

11.- Idem. Pág. 44.

La reforma importaría un riesgo excesivo para el presupuesto, puesto que su adopción importaría un mayor control de los causantes a nivel contable, en virtud de lo cual se iban a requerir los servicios de un mayor número de empleados; debido a la falta de conocimiento a fondo del nuevo gravamen, en un principio habría mucha lentitud en los trámites, lo cual iba en contra de los deseos de simplificación del sistema; y que, por último, se esperaban efectos no deseados en los precios, primordialmente su elevación. A partir de 1964 el gobierno alemán ya tenía elaborado el proyecto para el establecimiento del impuesto al valor agregado, el cual no fué aprobado por el Parlamento sino hasta 1967, por Ley del 29 de mayo, y siguiendo los lineamientos de las primeras directivas de la Comunidad Económica Europea, iniciando su vigencia a partir del 1º de enero de 1968.

Las características más relevantes del impuesto al valor agregado alemán (Mehrwertsteuer), son: ¹²

SUJETOS.- La legislación alemana considera que son sujetos de este impuesto los empresarios que realicen enajenaciones de bienes en territorio nacional a título oneroso, dentro del marco de su empresa.

12.- Pierre Fonteneau. Op. Cit.

A la vez la Ley define como empresario a toda persona que ejerce de una manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional.

Como consecuencia de la anterior definición, encontramos que los sujetos de este gravamen pueden ser personas físicas o morales que realicen las actividades mencionadas, -- siempre y cuando lo hagan de una manera independiente.

Asimismo, encontramos en esta legislación que no existe la posibilidad de ser sujeto voluntario del gravamen, posibilidad que sí está establecida por la reglamentación francesa.

OBJETO.- En el sistema alemán se establece el principio de territorialidad, estableciéndose al efecto que las operaciones gravadas con el impuesto sólo son gravables en la medida en que sean realizadas en territorio alemán.

En la legislación del impuesto al valor agregado alemán, -- son objeto del tributo la traslación de dominio, por la -- cual un empresario confiere a un adquirente el derecho de disponer de una cosa, no estableciéndose diferencia alguna entre la traslación de bienes inmuebles y muebles, atendiéndose únicamente dicha disposición al lugar en que se efectúe la operación de traslado de dominio.

Para la legislación alemana la prestación de servicios se encuentra gravada por el impuesto al valor agregado, deli-

niéndose de una manera negativa a este tipo de operaciones, al señalarse que son todas las prestaciones que no son traslados de dominio y se pueden considerar como obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar.

Asimismo, también el autoconsumo se encuentra gravado, entendiéndose por este concepto la utilización de objetos y bienes de activo fijo por parte del empresario que quedan fuera de los fines de la empresa, así como la realización de gastos que no pueden ser deducidos de la computación de la renta gravable.

Al igual que en la legislación francesa, el legislador alemán define a las importaciones como la entrada de productos al interior del país, las cuales también están afectas al gravamen.

HECHO GENERADOR. - El nacimiento de la obligación tributaria en el caso de enajenaciones varía de acuerdo a la modalidad de imposición, de tal manera en el caso que se grave sobre la base de un precio convenido, será al momento de concluir el período para presentar la declaración fiscal provisional. Este mismo supuesto se da tratándose de traslaciones de dominio en abonos.

Prestación de servicios. Por lo que respecta a este tipo de operaciones el hecho generador sigue los principios aplicables a las traslaciones de dominio.

Autoconsumo. - El hecho generador se produce al momento de concluir el período de declaración provisional en el cual el empresario ha tomado para su uso personal los objetos de la empresa o los ha utilizado de manera momentánea, o ha realizado gastos de representación.

Importación. - La obligación fiscal surge al momento de la notificación del crédito fiscal, pero el deudor puede recibir, previa solicitud, una fecha fija de pago al décimoquinto día del segundo mes siguiente al nacimiento de la deuda fiscal.

BASE. - La base gravable tratándose de traslación de dominio, se compone de toda retribución que el adquirente deba al empresario por la adquisición del objeto contratado. Tal principio es aplicable también a la prestación de servicios. Respecto al autoconsumo, la base gravable está formada por el precio de mercado, es decir el precio en que sería obtenido el bien en situación de libre concurrencia.

En la importación la base gravable deberá ser calculada sobre la base del valor del objeto importado, fijado de acuerdo a los ordenamientos aduanales vigentes.

EXENCIONES. - Además de las exportaciones e importaciones exentas, encontramos otro tipo de operaciones libres del gravamen, para las cuales el derecho a la deducción de impues -

tos pagados previamente está suprimido, entre las cuales podemos mencionar las siguientes:

a). - Las ventas, transformaciones, reparaciones y reconstrucciones de barcos destinados a la navegación marítima, quedando incluidos entre éstos los talleres en que se realizan tales operaciones; b). Las actividades del Estado, consistentes en la transmisión de emisiones de radio; c). Las prestaciones de seguros realizadas por compañías extranjeras; d). - El Transporte público urbano de personas, incluyendo a los taxis; e). Los servicios de asistencia social privada; f). Los seguros sociales y la asistencia social; g). Médicos, dentistas, enfermeras y otras actividades análogas; h). Las conferencias y cursos dados por organizaciones científicas o académicas de la administración; etc.

TASA. - El legislador alemán estableció tres categorías de tasas, a saber: la tasa normal, la reducida y la aumentada. - La tasa normal del 11%, se aplica a las operaciones gravadas no sujetas a otras tasas.

La tasa reducida del 5.5%, aplicable a las operaciones gravadas que tengan el carácter de bienes de consumo general, o sea productos de primera necesidad, tales como pan, leche, embutidos, etc.

La tasa aumentada del 35%, grava las operaciones de carácter suntuario.

Mecanismo de deducciones. La noción de preimpuestos. El legislador alemán introduce la noción desconocida en el derecho francés de preimpuestos, entendiéndose bajo ese término los impuestos que se hayan cubierto con relación a una mercancía que se encuentra en estado anterior al de la producción o de la distribución, dicho en otras palabras, materias primas, -- que el empresario puede deducir del monto del impuesto a pagar o que ha pagado por sus propias operaciones.

De tal manera el empresario que efectúa traslaciones de dominio u otras prestaciones en territorio alemán o dentro de una zona libre donde esté establecido, puede deducir el monto de impuestos anteriores, como son el que le ha sido trasladado -- por otros empresarios por los conceptos referidos efectuados -- en beneficio de su empresa, así como el impuesto pagado en la importación de bienes.

Como consecuencia de esto sólo los empresarios tienen el derecho a efectuar tales deducciones, no habiéndose previsto ningún límite geográfico para las operaciones efectuadas fuera -- del territorio nacional si el traslado del dominio o la prestación se realiza en Alemania.

El impuesto al valor agregado pagado en el extranjero, por -- ejemplo en Francia, no es jamás deducible en Alemania.

La deducción de impuestos sobre las operaciones está fijada --

bajo las mismas condiciones personales para el empresario que la deducción de preimpuestos, siendo necesario que la importación deba ser realizada para satisfacer las necesidades de la empresa. Toda deducción está condicionada al hecho de que -- las compras o prestaciones recibidas, así como las importaciones, hayan sido realizadas para las necesidades de las empresas y no para satisfacer las necesidades privadas del empresario.

Conviene destacar que los preimpuestos que han gravado las -- mercancías y los impuestos de importación, se pueden deducir -- los preimpuestos cubiertos por concepto de fletes, etc. El -- impuesto de importación para una venta en donde el lugar de -- ejecución tenga lugar en el extranjero puede ser deducido por el exportador extranjero con la condición de que el empresario haya pagado con respecto a la operación el impuesto al valor agregado alemán, como si dicha operación hubiera sido realizada en Alemania, y que el empresario cubra otras exigencias -- establecidas por la Ley para la admisión de la deducción.

Están excluidas de deducción de los preimpuestos la adquisición de bienes, las prestaciones de servicios y la importación que el empresario utilice para realizar operaciones exentas.

Mientras que un empresario realice simultáneamente operacio --

nes que se benefician de los preimpuestos deducibles y operaciones no beneficiadas, el total de preimpuesto debe ser repartido en un monto de preimpuestos deducibles y un monto de no deducibles, el índice de esta repartición está constituido por la relación entre el volumen de negocios que tengan derecho a deducción, dando derecho a la deducción de los preimpuestos sobre el volumen de los negocios restante, no incluyendo las importaciones.

Cuando la deducción sea superior al monto a pagar por el contribuyente, en este caso se tiene el derecho a recibir un reembolso por concepto de servicios de financiamiento. Tal situación se presenta fácilmente si el empresario está sujeto a una tasa reducida mientras que los preimpuestos han sido pagados a la tasa normal.

PAGO. - El pago se realiza por medio de declaración mensual, diez días siguientes a cada fin de mes civil, donde se contendrá el impuesto debido por el período de declaración previa.

OBLIGACIONES. - Los sujetos del gravamen deben declarar el inicio de sus actividades, la modificación de su forma jurídica y el cese de sus actividades, así como expedir facturas en las cuales el impuesto debe estar especial y distintamente mencionado, a excepción de operaciones celebradas con no-empresarios.

Asimismo, en su contabilidad deben aparecer todas las prestaciones recibidas por el empresario por sus entregas y prestaciones de servicios, así como el asiento para el consumo propio.

III. - EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ITALIA.

La adopción del impuesto al valor agregado en Italia obedeció primordialmente a la obligación que tenía, como país miembro de la Comunidad Económica Europea, de seguir los lineamientos establecidos en sus primeras dos Directivas, en las cuales se estableció la exigencia para todos los países miembros de establecer en sus legislaciones el gravamen mencionado, en sustitución de sus vigentes impuestos a las ventas tipo plurifásicos acumulativos. De este modo el gravamen de referencia fue instituido por decreto presidencial No. 633 de 26 de octubre de 1972, el cual entró en vigor el 1º de enero de 1973.

Su legislación se asemeja en los puntos esenciales con las -- dos anteriormente analizadas, pero contando con rasgos propios, los cuales se basan en aspectos particulares de su economía. De esta manera, vamos a abordar el análisis de la forma operativa-legal sobre la que funciona el impuesto al valor agregado en este país europeo.¹³

13. - Pierre Fonteneau, Op. Cit.

SUJETOS. - En la legislación italiana se establece que cualquiera que compre bienes o reciba servicios gravados es sujeto incluyéndose las importaciones; de lo cual se desprende que -- pueden ser sujetos del impuesto tanto las personas físicas como las morales e inclusive las unidades económicas, que realicen el tipo de operaciones antes indicado.

En la legislación italiana no encontramos la posibilidad de -- ser sujeto voluntario del impuesto al valor agregado, como lo encontramos en la legislación francesa.

OBJETO. - Son objeto del impuesto las traslaciones de dominio realizadas en territorio italiano, considerándose como tales aquellas que tengan por objeto indirecto la traslación de dominio de bienes inmuebles o los derechos relativos al usu -- fructo establecido sobre este tipo de bienes, así como de bienes muebles nacionales, nacionalizados o sujetos al régimen de internación temporal que se encuentren en la franja aduanera -- italiana (en México se les conoce como franjas fronterizas y -- zonas libres).

Las prestaciones de servicios también están afectas al pago y -- son definidas como aquellas efectuadas a cambio de una remunera -- ción o resultado de contratos de obra, de empresa, de transpor -- te, de mandato, de intermediación, de depósito y en general de obligaciones de hacer, de no hacer o de permitir, independien -- temente de su origen.

La afectación de bienes al consumo personal o familiar del empresario o a la de otros fines ajenos a la explotación de la empresa es sometida al impuesto, así como las importaciones, entendiéndose como tales las entradas de productos al interior del país.

HECHO GENERADOR.- Para efectos de la traslación de dominio se considera al momento de la firma del contrato, tratándose de bienes inmuebles, y por lo que respecta a los muebles al momento de su entrega o al expedirse la factura correspondiente.

Prestación de servicios. El hecho generador en este tipo de operaciones se sitúa en la fecha del pago de la prestación o de la emisión de la factura.

Por lo que respecta al autoconsumo, el hecho generador se produce en la fecha en que se disponga de los bienes; y -- por lo que toca a la importación, al momento de la entrada de los bienes al territorio italiano, de tal manera el sólo hecho de la introducción entraña la aplicación del gravamen.

BASE.- La base gravable tratándose de traslación de dominio esta constituida por el precio que pague el adquirente, comprendiéndose los gastos inherentes a la ejecución del contrato y cualquier otro impuesto establecido respecto -- del bien trasladado. Este principio también es aplicable -- en materia de prestación de servicios.

Por lo que respecta al autoconsumo, la base del impuesto es fijada al precio de mercado, es decir al valor en que el bien podría ser obtenido en condiciones de libre concurrencia. Asimismo, por lo que se refiere a la importación, el impuesto se calcula sobre el valor que se fije en la aduana a los bienes importados (valor que servirá de base para la aplicación de los derechos aduanales), aumentado por los derechos aduanales y los gastos erogados con motivo de la introducción a la zona aduanal italiana.

EXENCIONES.- Además de las exportaciones e importaciones exentas del impuesto, existen otro tipo de operaciones libres del gravamen, para las cuales el derecho a deducir los impuestos pagados en total esta suprimido, y son entre otras:

- a). Los alquileres de bienes inmuebles, incluyéndose los bienes muebles que se entreguen conjuntamente, con exclusión de los arrendamientos comerciales y financieros; b). Los servicios postales y telegráficos nacionales; c). Las operaciones de crédito llevadas a cabo por instituciones bancarias, comprendiéndose las fianzas y otras garantías; d). Las operaciones de crédito agrícola; e). Las operaciones de financiamiento dedicadas a exigencias de utilidad pública; f). Las prestaciones que resulten de contratos de seguro y reaseguro; g). Transportes públicos urbanos, incluyendo los taxis; etc.

TASA.- Existen tres categorías de tasa: la normal, la reducida y la aumentada, así como tres tasas transitorias.

La tasa normal del 14%, se aplica a las traslaciones de dominio y prestaciones de servicios para las cuales no está previsto otro tipo de tasa.

Las tasas reducidas:

La tasa transitoria reducida del 1%, se aplica a todas las traslaciones de dominio e importaciones de bienes de consumo general, o sea productos de primera necesidad, tales como pan, leche, embutidos, pescados, harina, etc. Esta tasa fué aumentada al 3% de 1978.

La tasa transitoria del 3%, se aplica a las ventas de productos alimenticios sujetos a regulación especial, tales como mantequilla, huevos, quesos, etc. Esta tasa fué aumentada al 6% en 1978.

La tasa del 6% es aplicable a las traslaciones de bienes y prestaciones de servicios enunciados dentro del cuadro establecido previo al Decreto que instituyó el impuesto.

Para las ventas de productos textiles sujetas a la tasa normal, se ha aplicado una tasa reducida del 9% a partir del 31 de diciembre de 1977.

Por otra parte, la tasa aumentada del 35%, grava las operaciones que tengan el carácter de suntuarios.

Mecanismo de deducciones. El sujeto del gravamen puede dedu

cir el monto del impuesto que pagó sobre las compras de bienes o de los servicios recibidos que le haya sido trasladado, del monto del impuesto que él cargó a sus clientes sobre sus propias ventas y prestaciones de servicios. De este modo si en la deducción hecha aparece un saldo a cargo deberá pagarse, y por el contrario cuando exista un saldo a favor del sujeto le podrá ser reembolsado en forma total. El mecanismo de la deducción en esta legislación es similar a las dos anteriores, asimismo es admisible en deducción del monto del impuesto causado el impuesto relativo a los bienes o servicios importados o adquiridos para los fines del oficio o de la profesión.

El impuesto relativo a la compra o la importación de perfumes, aparatos fotográficos, cinematográficos, de proyección, grabadoras y teléfonos es admisible en deducción solamente si son destinados a ser utilizados en las actividades de la empresa o en el ejercicio de un oficio o profesión, o si su fabricación o comercialización quedan incluidos dentro de la actividad propia de la empresa.

Existen salvedades para la deducción, como en el caso de la realización de operaciones exentas, con excepción de las exportaciones y operaciones que le son semejantes, por un monto superior al 5 % del volumen de negocios, así como para las instituciones de crédito y otros sujetos en los que la actividad presente características semejantes. Asimismo, el gobierno puede

determinar para contribuyente comprendidos dentro de una misma categoría, el monto del impuesto que no será deducible.

PAGO. - El impuesto es pagado mensualmente sobre declaración y calculado globalmente sobre una declaración anual, en caso de diferencias deberán ser pagadas en la declaración anual. --- Cuando existan saldos a favor existe la opción de escoger entre el reembolso o el traslado en deducción del monto a cargo en el año siguiente.

OBLIGACIONES. - Al inicio de las actividades sometidas los contribuyentes deben, en el término de 30 días, hacer la declaración ante la oficina autorizada; expedir facturas en doble ejemplar por cada operación, entregándose uno de ellos al adquirente o prestatario del servicio; asimismo, existe la obligación de llevar una ordenada contabilidad para efectos de tener un control completo de sus operaciones.

IV. - ADOPCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.

La razón fundamental para la adopción del impuesto referido en la Comunidad Económica Europea (CEE), fue la de alcanzar plenamente el objetivo para el cual se formó, ésto es lograr que los artículos provenientes de un país miembro lleguen a los demás en igualdad de circunstancias, en cuanto a la competencia-comercial, puesto que en un principio la política de esta Comu

nidad, en su afán de alcanzar una sana competencia, fue el sistema basado en los Reintegros de Impuestos a la Exportación y los Impuestos Compensatorios, destinados a equilibrar los artículos importados con los nacionales.

Con el reintegro de impuestos se permitía obtener la devolución de todos los impuestos que contuviera dentro de su precio un determinado bien, hasta el momento de su exportación, con lo cual tendría mejores condiciones competitivas en el mercado internacional. Por otra parte, con los impuestos compensatorios se lograban igualar las condiciones de competencia entre los productos importados, que no habían satisfecho el correspondiente impuesto en su país de origen o que pagaron un impuesto menor, con los productos nacionales gravados con tales impuestos, y que por esta razón se hallaban en franca desventaja competitiva en lo que respecta a los precios, lo cual no era muy deseable económicamente hablando.

El anterior sistema era bueno pero existía una poderosa razón para su rápida sustitución, ya que el sistema general de impuestos al consumo en todos los países miembros de la Comunidad era del tipo plurifase acumulativo, en el cual hay un completo desconocimiento de la verdadera incidencia del impuesto, de lo que resultaba que ni los productores ni los gobiernos podían determinar con exactitud el monto del impuesto que debería reintegrarse con motivo de la exportación de bienes, dando

se lugar a una falta de equidad.

En un afán de resolver tal situación, se optó por recurrir a Promedios, que se obtenían dependiendo del número de etapas-- que un determinado artículo exportado tenía que pasar en el proceso de producción y comercialización.

Con el anterior criterio resultaban dos extremos: si un artículo tenía un impacto impositivo menor al promedio que se devolvía tenía una ganancia, que le daba ventajas competitivas; y por el contrario, si el impacto era mayor resultaba una -- pérdida, y por lo tanto una situación desventajosa. Esta situación como puede observarse favorecía a las empresas integradas verticalmente.

Algo semejante ocurría con el impuesto compensatorio, puesto que éste se tomaba de acuerdo al porcentaje que normalmente-- contenían dentro de su valor los productos nacionales, dándose se diferentes promedios, como se aclaró anteriormente, resultando por lo tanto, que si el impuesto compensatorio aplicado era superior al causado por los productos nacionales se -- creaba una situación de desventaja para los productos importados; y por el contrario si era menor los productos importados llevaban todas las ventajas, como es lógico de suponerse, provocándose una mala situación para los productos nacionales-- les, con consecuencias nada favorables para el país en donde se introducían tales bienes.

Y para mayor abundamiento, un incremento excesivo de los reintegros a la exportación se convierte en subsidio a esa actividad, y por otro lado, el incremento en igual forma de los impuestos compensatorios a los artículos importados se convierte en gravosos impuestos de importación, todo lo cual va reñido con la neutralidad que se trataba de obtener.

La situación anterior fué suprimida con la adopción del impuesto al valor agregado, ya que en base a sus características los fines perseguidos se consiguieron en forma completa y eficaz, aunque también hay que poner de relieve la coordinación en la Comunidad que ocupa nuestra atención respecto a las tarifas arancelarias.

El hecho se formalizó por medio de la expedición de la Primera Directiva de la C.E.E., de fecha 11 de abril de 1967, en donde se declaró la armonización de todas las legislaciones tributarias de los países miembros, en cuanto a la imposición al consumo, con base en el impuesto al valor agregado.¹⁴

Por medio de la Segunda Directiva, de la misma fecha que la anterior, se fijan las estructuras y modalidades del gravamen en forma genérica, incluyéndose la relación de los servicios por-

14.- Cesare Cosciani. Op. Cit. Apéndice. Pags. 253-255.

cuya prestación obligatoriamente se estaría afecto al pago del gravamen. ¹⁵

A pesar de lo anterior, aún quedan diversos problemas de vital importancia por solventar para conseguir en una forma plena un verdadero mercado común, uno de ellos es la disparidad de las tasas aplicables en los distintos países miembros respecto al multicitado impuesto al valor agregado.

15.- IDEM. Pags. 255-261.

CAPITULO TERCERO

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

En las postrimerías de 1968 las autoridades hacendarias mexicanas exteriorizaron su gran deseo de que en virtud de los grandes defectos que adolecía el impuesto sobre ingresos mercantiles, como lo es el efecto acumulativo o en cascada, que en definitiva afectaba en gran medida a los consumidores finales, amén de haber observado y estudiado los regímenes tributarios de varios países europeos, entre los que se encontraban Francia y Alemania, primordialmente, poniendo especial interés en lo relativo a los impuestos al consumo; convenía implantar un gravamen en México basado en el sistema del valor agregado.

Con este fin se dió a conocer en noviembre de aquel año un trabajo destinado al fin mencionado y con el objeto primordial de sustituir la cuota federal del impuesto sobre ingresos mercantiles. Este trabajo se denominó Anteproyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos.

I.- ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS.

Este Anteproyecto estaba encaminado a establecer las bases del nuevo impuesto, pero desgraciadamente también hubo inclusión de disposiciones relativas a otros gravámenes muy distintos, como lo fué el caso del impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas y ciertos conceptos referentes al -

impuesto del timbre, resultando una extraña mezcla que venía a desvirtuar al sistema que se pretendía adoptar. ¹⁶
 Las principales características del trabajo anterior, eran las siguientes: ¹⁷

A).- Se causaba sobre las compras. Se iba a gravar la erogación o egreso, por razón se le denominó impuesto sobre egresos. Tal concepción trajo aparejadas diversas desventajas que no se presentarían si se hubieran seguido los principios doctrinarios que regían en Europa, o sea que se causará sobre las ventas, tales como la dificultad para identificar al sujeto del gravamen, ya que serían en su mayo--ría particulares, y en este caso es control es sumamente - difícil; asimismo tal criterio produjo diversas dudas en - los contribuyentes, acostumbrados a pensar que el obligado es el que obtiene el ingreso.

B).- El objeto del impuesto era la entrega de toda clase de bienes con carácter traslativo de dominio o para su aprovechamiento temporal, comprendiéndose los pertenecientes a -- una empresa para fines ajenos a la misma; la prestación de servicios y la importación.

16.- Paras Pages Alberto y Jimenez Delgado Miguel. Impuesto al Valor Agregado. Comentarios al Proyecto Mexicano. Ed. Jus, S.A., México, D.F. 1972. Pág.17.

17.- IDEM. Pág. 18.

Al establecerse como concepto gravable la entrega, se presentaban multitud de situaciones en las que se efectuaban entregas de bienes o prestaciones de servicios y no podía saberse a ciencia cierta si se causaba el impuesto, amén de que tal situación llevaría implícitas facultades discretionales en favor de organos administrativos, con los cuales se quebrantaría el principio de certidumbre jurídica.

C).- Retención del impuesto. Aún cuando era el comprador el causante del impuesto el vendedor estaba obligado a retener y enterar al fisco el importe de éste, o sea era responsable solidario, aunque realizará actos de comercio en forma accidental. Los vendedores sucesivamente debían enterar el impuesto correspondiente, pero sin afectar su patrimonio, ya que sólo debían adelantar un impuesto que cubriría finalmente el consumidor final.

D).- Se calculaba en cada etapa de distribución. Se causaba cada vez que se efectuaba una entrega o actividad gravada, pero únicamente sobre el valor agregado en cada etapa, hasta llegar al consumidor final, siguiéndose los lineamientos esenciales del sistema de valor agregado.

E).- Tasas del impuesto. Se establecían dos tasas, una general del 5% y otra especial del 10%, que se aplicaba en la adquisición de bienes de uso suntuario.

F).- necesidad de factura. Para registrar las operaciones,-

así como para comprobar el gasto, compra o servicio relativo, las empresas deberían solicitar de sus proveedores o de quienes les prestarán servicios una factura o recibo, según fuera el caso. Tales documentos, además del nombre y valor de la mercancía o servicio, debían contener en forma expresa y por separado el monto del impuesto cubierto por el comprador y retenido por el proveedor para su entero al fisco, a diferencia del sistema de ingresos mercantiles en donde tal hecho era potestativo para el contribuyente.

G).- Compensación automática. Aún cuando las empresas causarían el impuesto en sus compras éste sería sólo en forma provisional, ya que posteriormente se resarcirían del mismo mediante la deducción o compensación del impuesto retenido a sus clientes.

H).- El pago del impuesto se haría mediante declaración mensual.

I).- Desgravación de las exportaciones. Se favorecería a los productos destinados a la exportación, mediante la eliminación de cualquier carga fiscal en el precio de la mercancía, facilitando su colocación, con ventajas en el mercado internacional.

J).- Tratamiento en importaciones. Ante la imposibilidad de que el vendedor extranjero realizara la retención y posteriormente efectuará el entero al fisco nacional, se optaba

porque el mismo causante (comprador) enterase a las autoridades el monto del gravamen. Este aspecto representaba el "efecto nivelador" de los productos importados con los nacionales, y podría ser deducido del monto del impuesto recabado a los clientes.

Conocido el Anteproyecto numerosas personas y organismos - llevaron a cabo diversos estudios en torno a sus disposiciones, de los cuales derivaron diversas interrogantes y contradicciones que denotaron la inaplicabilidad del trabajo, tales como el hecho de que para definir sus alcances - se requeriría no de uno sino de varios reglamentos; no simplificaba el cuadro de disposiciones legales sino que lo a gravaba, puesto que en varias operaciones habría incidencia del impuesto del timbre, del impuesto sobre la renta y del gravamen; con la multiplicidad de los reglamentos requeridos se correría el riesgo de que la Ley sólo fuera un marco abstracto, lo cual no era del todo legal. ¹⁸

Por otra parte, las autoridades gubernamentales procedieron a la formación de varias comisiones, con el fin específico de estudiar a fondo diversos temas del mencionado Anteproyecto; todo lo cual dió como resultado la elaboración de un nuevo documento, con el fin de subsanar las fallas -

18.- IDEM. Págs. 246-247.

puestas de relieve e introducir conceptos no contemplados, el cual fué dado a conocer durante el mes de octubre de -- 1969, denominándose Proyecto de Ley del impuesto Federal - sobre Egresos.

II.- PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS.

Este Proyecto no varió en esencia respecto a las caracterís-
ticas esenciales del Anteproyecto, puesto que las reformas-
más importantes fueron:

a).- Aumento de las tasas general y especial de un 5% y un 10%, a un 8% y un 15%, respectivamente, esta situación se -
originó al incluir dentro del sistema de valor agregado, -
una participación para los Estados con el objeto de susti-
tuir a la tasa local de ingresos mercantiles, aún cuando a-
parentemente la tasa del 8% es superior a la tasa federal -
del impuesto mencionado en último término, no debe olvidarse el hecho de que en éste último se grava el importe total de las ventas, en tanto que el impuesto sobre egresos gra-
varía únicamente el importe del valor que se agregaba, esto es sobre una base menor;

b).- Omisión del impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas;

c).- Inclusión de un método consistente en gravar las erogaciones efectuadas con motivo de viajes al extranjero, el --

cual no se adaptaba al sistema de valor agregado, ya que con tal mecanismo sólo se intentaba desalentar la salida de divisas del país, lo cual de ninguna manera entra en la cobertura de aplicación del gravamen, cuyo objeto primordial es gravar el consumo nacional;

d).- Establecimiento de un artículo transitorio que pretendía reconocer un crédito a las inventarios para evitar la elevación de precios que se originaría con la adopción del nuevo impuesto, que consistía en la reducción de un 10% de la tasa general; y

e).- participación de Estados, Distrito Federal y Territorios Federales de la tasa general cuando se derogarán impuestos locales y municipales sobre cualquier actividad de la que derivaran entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Tal Proyecto a pesar de contar con aspectos buenos en lo que respecta al sistema de valor agregado, tenía a la vez muchas deficiencias que le restaban aplicabilidad, ya que en el caso que se llevará a su aplicación hubieran surgido problemas de diversa índole, tales como la gravación a las importaciones, lo que podía considerarse como un obstáculo para el desarrollo del país, puesto que por aquellas épocas la importación de bienes de capital al menor costo posible era muy importante; el costo administrativo para el control

interno de las empresas aumentaría sensiblemente; el hecho de la subsistencia de impuestos especiales federales vendría a agravar la situación de diversos sectores económicos; se contemplaba un retroceso en la técnica fiscal, pues en diversas operaciones se regresaba al caduco sistema de uso de estampillas. ¹⁹

En suma, la situación imperante de tales características, motivó que las autoridades hacendarias obraron con cautela y postergaron por un tiempo tal implantación.

19.- IDEM. Págs. 237-239.

DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

I.-ADOPCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

Finalmente con la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 1978, se adopta de una manera formal un impuesto a las ventas basado en el concepto de valor agregado, propósito malogrado en años anteriores, dentro de nuestro sistema nacional tributario en sustitución del impuesto sobre ingresos mercantiles, caracterizado por su efecto acumulativo que elevaba los costos y por consecuencia los precios de los bienes, a pesar de que su tasa general era baja, produciendo con ello nocivos efectos económicos.

Tal situación es señalada en la Exposición de Motivos de la Ley en cuestión, en donde también se aclara que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) suprime el efecto antes aludido, ya que opera la deducción del impuesto previamente pagado, con lo cual el impuesto no influirá en los costos de los bienes y servicios.

Asimismo, en el caso de ser aconsejable una mayor carga fiscal en el consumo de determinados bienes, el IVA se complementará con los respectivos impuestos especiales. Ejemplo de este supuesto lo es el impuesto sobre la adquisición de automóviles nuevos, con el cual se grava la compra de bienes suntuarios, como lo son los automóviles de elevado pre-

cio.

De la misma manera se establece la tasa del 10% con el propósito de evitar presiones injustificadas a los precios, - así como la del 6% , en atención a la situación específica de la franja fronteriza del norte y zonas libres del país. Por otra parte, se especifica que dentro de las características del IVA, se encuentra que gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones, asimismo se contemplan diversas excepciones, en su mayoría referidas al sector agrícola, ganadero y alimentario.

En la misma forma se establece la obligatoriedad del traslado del impuesto en forma expresa y por separado, y tratándose de la deducción de impuestos previamente pagados sólo operará cuando se cuente con documentación que reúna requisitos fiscales. 20

Se establece también la mecánica del pago por el establecimiento principal en caso de varias sucursales, especificándose además que habrá declaraciones mensuales y anuales, y en el supuesto de que hayan saldos pendientes de acreditarse podrá solicitar la devolución, la cual será mensual en casos como la exportación, enajenaciones de maquinaria y e-

20.- Ver artículos 4º, 8º y 58 de la LIVA, Reglamento de la LIVA y del Reglamento de la IISR, respectivamente.

quipo agrícola, etc.

Por último la fecha de entrada en vigor de la Ley se fijó para el 1º de enero de 1980, tal período era necesario para dar a conocer las nuevas disposiciones al público consumidor, comerciantes e industriales, para evitar en lo posible un aumento en los precios, asimismo lo era para poder capacitar al personal que se encargaría de la administración del nuevo gravamen.

De tal manera, en el período comprendido entre la publicación y la entrada en vigor de la LIVA se llevaron a cabo múltiples campañas de promoción a través de diversos medios de comunicación abarcándose todo el territorio nacional, con el propósito de cumplir con lo anteriormente anotado.- Así mismo se recogieron todas las sugerencias de los sectores sociales implicados en el cambio, que externaron su sentir en cuanto a diversas situaciones concretas, que se pudieran presentar.

Por todo lo anterior se llegó a la conclusión de que era necesario e impostergable, antes de que el ordenamiento mencionado entrara en vigor, precisar algunos preceptos para su mejor interpretación, crear seguridad jurídica y facilitar su cumplimiento, por lo cual se llevaron al texto de la Ley diversas reformas, que fueron publicadas en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1979, las cuales se refirieron en términos generales a la ampliación de la aplicación de la tasa del -

6% a la franja fronteriza del Estado de Quintana Roo colindante con Belice, dada la particular situación fiscal de - éste último país, así como a la importación de bienes tangibles a las zonas libres y franjas fronterizas; asimismo se definió que en el caso de servicios que se prestaran -- parcialmente en dichas zonas y franjas se aplicara la tasa del 10%, terminándose con los diversos problemas adminis--trativos que hubieran surgido sino se aclaraba tal situa--ción.

Se mejoró la redacción del artículo 4º, al especificarse - que el impuesto acreditable era una cantidad equivalente - al impuesto trasladado y no el impuesto mismo como se desprendía de la anterior.

Se condiciona la devolución de saldos pendientes de acreditar en la declaración del ejercicio al hecho de que no hubiera sido acreditado total o parcialmente en la declara--ción correspondiente al mes siguiente al último del ejercicio.

Por otra parte, el monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones se deduciría en las declaraciones mensuales del valor de los actos o actividades por las que se deba pagar el impuesto y no sobre el monto del impuesto que corresponda.

Por lo que hace a la base del impuesto en la enajenación,-

prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se da claridad a dichos conceptos, ya que se prestaba a diversas dudas, especificándose que formaría parte de ella todas las cantidades que se cargarán o cobrarán al adquirente del bien, prestatario del servicio o a quien se otorgará el uso o goce temporal.

En la enajenación se incluye el citado impuesto sobre enajenación de automóviles nuevos, que hasta ese momento se encontraba como una excepción en la conformación de la base; asimismo se estableció el no pago del gravamen por las enajenaciones que llevarán a cabo las tiendas de sindicatos, organizaciones ejidales y comunales, y de las dependencias y organismos públicos que señalará la Secretaría de Hacienda.

De la misma manera se precisó el régimen fiscal de los intereses en el rubro de la prestación de servicios, señalándose las excepciones de pago por dichos conceptos.

Por lo que se refiere al pago del impuesto tratándose de primas de seguros se diferiría hasta el momento en que se cubrieran, y en la importación de bienes tangibles hasta que se pagará el impuesto general de importación.

Se precisaron los conceptos de exportación de servicios, constriniéndose se a la asistencia técnica y las operaciones de maquila, puesto que-

de seguir el marco amplio se daría lugar a múltiples problemas administrativos. Asimismo se adicionó al concepto de exportación la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país, así como la transportación aérea de personas por la parte del servicio que no se considere prestado en territorio nacional.

A la par de las reformas anteriores, que iniciarían su vigencia el 10. de enero de 1980, se emitieron otras disposiciones que coadyuvaron a solventar los problemas prácticos que se presentarían con la entrada en vigor del impuesto al valor agregado.

Tales disposiciones fueron por una parte el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que fue publicado en el Diario Oficial del 19 de diciembre de 1979, y el Decreto que Concede Crédito en Inventarios y Exenciones en Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de 7 de diciembre de 1979.

En esta última disposición legal se instrumentó un crédito a favor de los comerciantes e industriales, con el fin específico de prevenir que las ventas y la reposición de inventarios al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pudiera causar perjuicio económico a los mencionados y por ende a los consumidores al suscitarse un aumento en los precios de los bienes.

Este Decreto al igual que el crédito otorgado a los contribuyentes sobre bienes de su activo fijo que en su adquisición causaron el impues

to federal sobre ingresos mercantiles, por el importe del 50% del mismo contra el impuesto al valor agregado que tendrían que pagar, contemplado en el artículo quinto transitorio de la Ley de la materia, vinieron a subsanar la gran problemática que surgió en la etapa de transición, ya que dentro de los inventarios generales de las empresas se encontraba contenido un porcentaje específico del impuesto sobre ingresos mercantiles que se causó en la adquisición de los bienes necesarios al objeto de tales empresas, el cual al no poderse recuperar con la entrada en vigor del nuevo gravamen iba a causar perjuicios económicos a los empresarios y comerciantes, los cuales por fuerza recurrirían a un aumento en los precios de sus artículos, con el fin específico de resarcirse del impuesto no recuperable, con lo cual se causaría una carga muy gravosa a todos los consumidores, efecto que aunque estaba previsto no debería de rebasar un límite tolerable.

A pesar de lo anterior se debe poner de relieve que en el primer año de vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aconteció un aumento de los precios, el cual se atenuó progresivamente en base al mayor conocimiento del nuevo gravamen.

En el Decreto citado se establece además un crédito para el activo circulante de las empresas comerciales e industriales, cuando se hubiere causado ya sea el impuesto sobre ingresos mercantiles o cual

quiera de los demás impuestos especiales que fueron abrogados por el impuesto al valor agregado, consistente en un 6% y 4% respectivamente, asimismo se otorgó una reducción del 25% a la cuota fija de los causantes menores para el primer bimestre del año de 1980.

Por otra parte, en esta misma disposición se libera del pago del -- gravamen a la enajenación de determinados bienes, en base a la importancia económica que revestían en diversas ramas de actividad, -- como la pesquera y la agropecuaria, tales exenciones se refirieron a embarcaciones, maquinaria y equipo que únicamente fueran utilizados en la explotación pesquera; alimentos balanceados para animales y -- las materias primas necesarias para producirlos; productos de medicina veterinaria, así como insecticidas, herbicidas y fungicidas; gas para uso doméstico, kerosinas, gasolina nova, gasolina extra, diesel y carbón vegetal; otorgándose además la devolución de saldos mensuales pendientes de acreditar, en la enajenación de los primeros nueve artículos mencionados.²¹

21. - Con las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes a partir de 1981 la enajenación de embarcaciones para pesca-- comercial exclusivamente, alimentos balanceados para animales, ma-- terias primas necesarias para producirlos, plaguicidas, herbicidas y -- fungicidas, quedó afecta a la tasa del 0%, puesto que se incluyeron -- en el artículo 2o. A. Asimismo por medio del Decreto publicado en el Diario Oficial del 30 de diciembre de 1980, se otorgó la prerrogativa por 1981 del no pago del impuesto en la enajenación e importación -- de gas natural para uso doméstico, gas licuado, gasolina nova, diesel, tractomex, tractogas, petróleo diáfano y carbón vegetal. Otorgándose -- además la aplicación de la tasa del 0% a la enajenación de productos -- de medicina veterinaria. Para 1982 se volvió a reiterar el tratamien-- to anterior excluyéndose la gasolina nova y el diesel, mediante Decre-- to publicado en el Diario Oficial de 4 de enero de 1982.

Por otro lado, nos encontramos con el Decreto que Establece Estímulos Fiscales a Productores de Artículos con Precio -- Máximo al Público, publicado en el Diario Oficial de la misma fecha que el anterior, por medio del cual se otorgó un crédito contra impuestos federales a los productores de determinados artículos básicos, con el fin primordial de evitar un aumento en sus precios, debido a que en sus costos -- había una mayor incidencia del abrogado impuesto sobre ingresos mercantiles.

Con todos los antecedentes señalados, entra en vigor la Ley del impuesto al Valor Agregado en la fecha previamente fijada, la cual será analizada en su estructura en el apartado siguiente.

II.-ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Habiéndose dado los antecedentes del gravamen en comentario procederemos a llevar a cabo en una forma profunda el análisis de la estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; que entró en vigor el 1o. de enero de 1980, abordando -- sus características principales, tales como el sujeto, objeto, base, tasa, acreditamiento, pago y obligaciones de los contribuyentes, así como lo referente a los contribuyentes -- menores.

Cabe hacer la mención que los diversos problemas detectados a partir de la entrada en vigor de la Ley han sido, solventados, por una parte por medio de consultas formuladas a -- las autoridades hacendarias y por otra con la emisión de diversas disposiciones de carácter administrativo, aspecto --

que se abordará en forma más precisa en tema subsecuente. Es menester aclarar que en este análisis se tomará como base el texto de la Ley de la materia vigente durante el año de 1980, señalándose al margen las reformas habidas en los años de 1981 y 1982, con el objeto de dar panorama general de las adecuaciones que se han tenido que introducir, con el objeto de subsanar las deficiencias puestas de relieve en su aplicación, amén de que en la materia fiscal anualmente nos encontramos con cambios a las normas establecidas.

I).- SUJETO.

Debemos recordar que existen, en toda relación tributaria, dos sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El primero es el que tiene la facultad de exigir el pago de tributos, así en nuestra organización política los sujetos activos son: La Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, aunque claro, este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud.

Los dos primeros, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer las contribuciones que consideren necesarias para cubrir sus presupuestos, de acuerdo con el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política.

El Municipio no puede fijar los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados teniendo sólo la

facultad de recaudarlos, de conformidad con lo estipulado en el artículo 115 fracción II de la Constitución Política.

Por otra parte los sujetos Pasivos en una obligación fiscal de acuerdo al artículo 13 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de septiembre de 1982, son las personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras que, de acuerdo con las leyes, están obligadas al pago de una prestación determinada al fisco federal.

También era considerado en el Código Fiscal de la Federación, Impuesto sobre la Renta y otras disposiciones fiscales como sujeto pasivo cualquier agrupación que constituyera una unidad económica diversa de la de sus miembros para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilaban estas agrupaciones a las personas morales, tal aspecto fue suprimido a partir de las reformas fiscales vigentes a partir del año de 1981, con base en la nueva política de transparencia fiscal, cuyo objeto primordial es gravar a las personas y no a las agrupaciones. El sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, aunque debido a diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, tal como el denominado repercusión,²² característica muy propia de los impuestos indirectos, surge otra figura, que es el verdadero pagador del impuesto, o sea quién realmente resiente en su patrimonio el pago.

En sí, la relación tributaria existe entre el sujeto activo y el pasivo,

y no entre el pagador y el primero, pero puede darse el caso de que la misma Ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto pasivo y el pagador del impuesto, reconociendo, por ejemplo expresamente el derecho de traslación del primero respecto al segundo, aspecto que es contemplado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En este caso cabe hacer notar que en lo referente a los impuestos el gran economista Adam Smith estableció cuatro importantes principios, a saber:

- 1.- El de Justicia.- Mediante el cual se establecía que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.
- 2.- El de Certidumbre.-El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario, esto es claro y patente.
- 3.- El de Comodidad.- Que dice que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma es las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.
- 4.- De la Economía.- Que consigna que los impuestos pueden sacarlo impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el Tesoro público.

Por lo que cabe concluir que con la repercusión se dejan de observar los principios de justicia y de comodidad.

Los sujetos pasivos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son las personas físicas y las morales, que lleven a cabo en territorio nacional, actos o actividades gravados, los cuales consisten en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Asimismo, son sujetos del impuesto de que se trata, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, cuando efectúen actos o actividades que no correspondan a sus funciones de derecho público, así como las asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, con lo cual se dotó de una gran generalidad al sistema operacional. El pago por parte de las entidades públicas señaladas se cumple con la afectación de la partida presupuestaria correspondiente al impuesto al valor agregado, la cual fué creada después de su entrada en vigor. El criterio en el que se basa la Ley para gravar a la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, fue con el fin de proteger a los contribuyentes que realicen transacciones con tales Entidades, puesto que de lo contrario sufrirían perjuicio en su economía al no poder trasladar el impuesto, así como no romper la secuencia operacional del impuesto.

El representante de personas no residentes en el país, por cuya inter^u vención éstas efectúen actividades gravadas, tendrán el carácter de - responsable solidario .

Por otra parte, para ser sujeto del impuesto no se requiere que la - persona sea comerciantes, que el acto sea de naturaleza mercantil o - que se actúe en forma habitual,²³ por lo tanto quienes realicen en -- forma accidental operaciones gravadas por la Ley serán considerados sujetos del impuesto.

II. - OBJETO.

La Ley grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios -- independientes, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la -- importación de bienes o servicios, sin exigir el requisito de la mer- cantilidad, ni la caracterfstica de la habitualidad, o sea que el im--- puesto al valor agregado, grava actividades y no ingresos, como lo - hacía el impuesto sobre ingresos mercantiles, quedando dentro de su- cobertura una amplía gama de actividades.

A). - DE LA ENAJENACION.

La enajenación dentro de la legislación civil queda incluida dentro de - las obligaciones de dar, consistente en la traslación de dominio de - cosa cierta (artículo 2011 fracción I del Código Civil vigente). De --

23 - Para los efectos de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercanu tiles, la habitualidad radica en la repetición de actos de la misma esu pecie, por lo que será sujeto del gravamen aquella persona que perciu ba ingresos gravados por la Ley de la misma especie y en forma re- petida.

tal manera dentro de este rubro quedan comprendidas la compraventa en sus diversas modalidades, la permuta, la donación, etc.

Para los efectos de la Ley en comento se considera como enajenación toda transmisión de propiedad de bienes; la venta en la que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida, aun cuando la transferencia de la propiedad opere con posterioridad o no llegue a efectuarse; las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor; el fideicomiso que deba considerarse como enajenación de bienes, como lo es cuando el fideicomitente no tenga derecho a requirir los bienes de acuerdo con el artículo 15 fracción II del Código Fiscal de la Federación; y el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, admitiéndose en este caso prueba en contrario.²⁴ La transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, por fusión de sociedades y por donación no está gravada, salvo cuando la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta. (artículo 80. - fracción I de la Ley).

24. - Con las reformas vigentes a partir de 1981 se adicionó como concepto de enajenación al arrendamiento financiero. Asimismo, la diferencia que encontramos entre la legislación civil y la fiscal con respecto a la traslación de dominio, tiene su motivación en la búsqueda del legislador de evitar la elusión fiscal, previniéndose la realización de otros diversos actos no regulados por la legislación citada en primer término, que entrañen transmisión de dominio.

A partir del 1o. de octubre del año en curso todos los conceptos de enajenación serán regulados por el nuevo Código Fiscal, con exclusión de lo relativo al faltante de bienes en inventarios y de los supuestos no afectos al gravamen, que seguirán preceptuados en la Ley del impuesto al Valor Agregado.

De tal manera, el caso de empresas que estaban liberadas del pago del impuesto mencionado en último término, tal como una institución de enseñanza pública que recibe un donativo consistente en equipo de laboratorio, se resuelve atendiendo a las reglas generales de deducibilidad que para empresas obligadas se observan en el caso de donación.

Asimismo, se consideraría efectuada la enajenación cuando aconteciera cualquiera de los siguientes supuestos:

Que se realice el envío del bien al adquirente o se haga entrega material del mismo, a excepción del caso donde no exista obligación alguna de aceptarlo; se pague parcial o totalmente el precio, esto es desde el momento de la recepción de cualquier cantidad el enajenante tendrá que enterar el impuesto que corresponda al valor total de la enajenación;²⁵ o, por último, cuando se expida el documento que ampare la enajenación, el cual deberá cumplir con todos los requisitos fiscales necesarios.

25.- De acuerdo con las reformas a la Ley vigentes a partir de 1981, en este caso específico se estableció una salvedad respecto a la adquisición de bienes de capital, consistente en el hecho de que el impuesto se causara sobre cada pago anticipado, pagándose la diferencia, al entregarse el bien, que resulte por el total de la operación.

Dado que el impuesto en comento sólo es aplicable a operaciones realizadas en territorio nacional, siguiéndose el principio de territorialidad aplicado en las legislaciones europeas analizados en el capítulo -- segundo de este trabajo, se considerará que la enajenación se lleva a cabo en él cuando el bien se encuentra en éste o cuando existe envío o haya entrega material en el mismo; en el caso de bienes intangibles -- cuando el adquirente y el enajenante residan en el país.

De la misma manera se considera que la enajenación de bienes se lleva a cabo en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo tal operación se encuentren materialmente fuera de él, siempre y cuando se trate de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, tal como -- el caso concreto de embarcaciones.

Por bienes tangibles se debe entender los que se pueden tocar, pesar o medir, mientras que los intangibles son los que carecen de al menos una de estas características, tal como el caso de una patente.²⁶

Dentro de la enajenación de bienes se da cabida a determinadas excepciones, con las cuales se persiguió determinados fines, a saber:

Se libera del pago del gravamen la enajenación del suelo y de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa-habita

26.- Tales conceptos son vistos prácticamente en el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ción, excluyéndose de tal tratamiento a los hoteles, con lo cual se trata de incentivar la construcción y adquisición de viviendas en un porcentaje mayor, para que de esta manera se supere en alguna forma la carencia de ellas que tanto afecta a la mayoría de la población, por lo que en este caso el impuesto tiene un fin extrafiscal.

Por otra parte, nos encontramos que también no pagan impuesto la enajenación de animales y vegetales que no estuvieran industrializados, esto es que por ningún medio se haya modificado su estado, forma o composición, así como de determinados productos destinados a la alimentación humana, dentro de los cuales se encontraban la carne en estado natural, leche natural y huevo, cualquiera que fuera su presentación; azúcar, mascabado, piloncillo y sal, así como agua no gaseosa ni compuesta, con excepción del hielo.²⁷ Cuando el consumo de los alimentos anteriores se realice en el establecimiento en que se enajenen, se pagará el gravamen por prestación de servicios. Se libera también del pago la enajenación del ixtle, de libros, periódicos y revistas, con el fin específico de favorecer y -----

27.- Todos los conceptos mencionados, incluyendo al hielo, fueron contemplados a partir de las reformas de 1981 dentro del artículo 2o.A, donde se consagró la aplicación de la tasa del 0%, bajo el rubro generico de productos destinados a la alimentación, sin tomarse en cuenta la industrialización y quedando comprendidos los destinados al consumo animal.

promover la cultura, amén de estar sujetos a un tratamiento preferencial para efectos del impuesto sobre la renta; de maquinaria y -- equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agrí cultura o ganadería, así como los fertilizantes, con lo cual se trata de apoyar en forma decisiva al sector agropecuario, que sin lugar a dudas es un pilar de nuestra economía; de bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas; de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, así como los premios respectivos; de moneda nacional y monedas extranjeras; de partes sociales y títulos de crédito, -- con excepción de certificados de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes haya obligación de pagar el impuesto.²⁸

Por otra parte, se da un trato preferencial a las instituciones de -- crédito, ya que no pagarían impuesto en la enajenación de todos los bienes que fueren de su propiedad, a excepción de inmuebles no destinados a casa habitación y de bienes recibidos en fideicomiso.²⁹

Por último, se implementa un beneficio en favor de las tiendas que -- establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y ---

28. - La enajenación del ixtle, fertilizantes y de la maquinaria y --- equipo susceptible de ser utilizados en el campo fue consagrada en el artículo 2o. A, o sea la aplicación de la tasa del 0%, a partir de las reformas a la Ley, vigentes desde 1981. Asimismo, respecto a la enajenación de monedas se incluyeron a partir de 1981 las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".

29. - Tal prerrogativa fue suprimida con las reformas a la Ley, vigentes a partir de 1981.

comunales y las dependencias y organismos públicos que previamente determinaría la Secretaría de Hacienda, en las que sin afán de lucro se expendieran diversos artículos en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores.

En el caso de primera enajenación de maquinaria y equipo agropecuario se otorga el beneficio de la devolución mensual del impuesto al valor agregado que se hubiera trasladado al enajenante o éste hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios que correspondan a los bienes por los que se efectúe la primera enajenación, hasta por el monto del 10% del valor de la enajenación hasta agotar el saldo a favor.³⁰

El anterior tratamiento conocido como de tasa cero,³¹ aplicable también a la exportación, se diferenciaba de las demás exenciones porque en él aunque no se pagaba el impuesto si existía derecho al acreditamiento, no teniendo que absorber en sus costos el impuesto trasladado por sus proveedores, al igual que los contribuyentes que realizarán actividades liberadas del pago del gravamen.

30.- Con las reformas de 1982 el límite para la deducción fue suprimido, por lo que en caso de existir un saldo a favor se podría pedir la devolución por el importe total, en cualquier caso.

31.- Este tratamiento no estaba establecido en forma expresa en la Ley vigente en 1980, siéndolo hasta 1981, mediante la adición al texto de la misma del artículo 2o.A.

B). - PRESTACION DE SERVICIOS.

Para los efectos de la Ley que se comenta, el concepto de prestación de servicios se maneja por una parte enunciando diversos servicios gravados, como el transporte de personas o bienes; el seguro, - el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento; el mandato, la - comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución; la asistencia técnica y la transferencia de tecnología; y por otra estableciéndose un marco genérico al -- enunciarse que toda obligación de hacer, de dar o de no hacer o de-- permitir, asumida por una persona en beneficio de otra se considerará como tal, siempre que no esté considerada por éste mismo orde-- namiento legal como enajenación u otorgamiento del uso o goce tem-- poral de bienes.³²

Los servicios cuya prestación se encuentra gravada son los de carácter independiente, por lo cual quedan excluidos los que se presten de manera subordinada mediante el pago de una remuneración.³³

La obligación de pagar el gravamen nace en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor del prestador del servicio, -

32.- Se puede afirmar que en estas normas fiscales con respecto a - la prestación de servicios, aparte de tener sus bases en la legisla-- ción civil y mercantil, se encuentra la intención del legislador por - evitar la elusión fiscal, dado que en la práctica existe la realización de diversas actividades que tipifican una prestación de servicios independientes; con lo cual se pone de relieve su diferenciación.

33.- Artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo.

incluyéndose en ellas los anticipos recibidos, y sobre el monto de -
cada una de ellas.

El momento de la exigibilidad depende de lo expresamente pactado -
por las partes, pero en la generalidad de los casos se encuentra --
cuando se ha realizado la prestación del servicio.³⁴

En el caso específico de seguros, el pago se hará en el mes que se
cobren las primas correspondientes.^{34 Bis}

Se considera que la prestación del servicio es llevada a cabo en el -
país cuando se realiza por un residente en él, ya sea total o parciall
mente, además en el caso concreto del transporte internacional el -
requisito anteriormente anotado pierde relevancia quedando supedita-
do a que el viaje se inicie en el país, inclusive si es de ida y vuell
ta.

Lo anterior sufre modificaciones tratándose de transportación aérea,
ya que sólo se considerará que se presta el 25% del servicio en te-
rritorio nacional, ampliándose tal criterio a los viajes efectuados a-
las poblaciones fronterizas del país en donde se aplique la tasa del-
6%.

Dentro de la gran cobertura del concepto bajo el cual se maneja la-
prestación de servicios, se establecen diversas excepciones, que ---

34.- Tal principio lo encontramos en la legislación europea, analiza-
da en el capítulo segundo.

34 Bis.- Con las reformas a la Ley, vigentes a partir de 1982, se -
otorgó este mismo tratamiento tratándose de fianzas.

enseguida se comentarán:

Se libera del pago a los servicios prestados directamente por la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios que no correspondan a sus funciones de derecho público, de lo que en principio se podría concluir que existe una contradicción, ya que por una parte los entes jurídicos mencionados serán sujetos del impuesto siempre que realicen actividades que no correspondan a sus funciones de derecho público, como se vió anteriormente al abordar el tema del sujeto, y por otra parte se libera del pago a los servicios que presten tales entes cuando no correspondan a sus funciones de derecho público.

Lo correcto es que se da un tratamiento específico a los servicios en cuestión, puesto que correspondan o no a funciones de derecho público estarán liberados del pago del gravamen, atendiendo más bien al objeto social que persiguen.

Asimismo, no pagan impuesto los servicios prestados por instituciones públicas de seguridad social, tales como el IMSS, ISSSTE, etc.; los prestados en forma gratuita;³⁵ los de enseñanza, que presten organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, ésto es, todas las escuelas particulares estarían liberadas del gravamen siempre y cuando

35.- Este concepto fue limitado con las reformas a la Ley de 1981-- en el sentido de afectar tales servicios cuando los beneficiarios fueran los miembros, socios o asociados de la persona moral que los prestará.

cumpliran con el requisito especificado y no sólo por el hecho de la enseñanza; el transporte público de personas, excepto cuando requiera de concesión o permiso federal para operar,³⁶ de tal manera la mayoría del transporte de bienes quedaba gravado, e incluso el de personas se restringió en una gran medida, ya que prácticamente todo requería de concesión o permiso federal.

Se liberan de gravamen diversos servicios que se presten en forma directa a agricultores y ganaderos, o sea que no debería de existir ninguna clase de intermediación, como el caso concreto de un banco que contrate los servicios de un veterinario para que vacune a las reses de un ganadero. Los servicios que se sujetan a tal tratamiento son perforación de pozos, alumbramientos y formación de retenes de agua, desmontes y caminos en el interior de las fincas; preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola, cosecha y recolección, así como vacunación, desinfección e inseminación artificial de ganado.³⁷

De la misma manera, se liberan del pago los servicios que están íntimamente ligados con la elaboración de productos alimenticios, como lo son la maquila de harina o masa sean de maíz o trigo, así como los depasteurización de leche.³⁸

36. - Por medio de las reformas a la Ley, vigentes a partir de 1981, se estableció en forma expresa que el transporte por ferrocarril estaba efecto al pago del impuesto.

37. - A la prestación de estos servicios aunados con el suministro de energía eléctrica para uso agrícola aplicado al bombeo de aguas para riego y los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce, les es aplicable la tasa del 0%, de acuerdo con las reformas de 1981, puesto que fueron incluidos en el artículo 2o.A.

38. - A partir de 1981 estos servicios quedaron incluidos en el artículo 2o.A, y por lo tanto afectos a la tasa del 0%.

Quedan exceptuadas del pago los servicios de seguros contra riesgos agropecuarios y los de vida, así como las comisiones de sus agentes y los reaseguros respectivos; los prestados por instituciones de crédito y las comisiones de sus agentes y corresponsales,³⁹ o sea que la liberación del gravamen en sus enajenaciones se complementaba con la de todos los servicios que por lo regular prestan; los prestados por bolsas de valores y casas de bolsa, así como las comisiones de agentes y corredores de bolsa.

Asimismo, no pagan impuesto los servicios que prestarán determinados organismos a sus miembros, siempre y cuando fueran contra prestación normal por sus cuotas y propios de sus fines, tales como: -- coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos; sindicatos --- obreros y organismos que los agrupen; cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería o pesca, así como los organismos que las agrupen; asociaciones patronales y colegios de profesionales; y - agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, no quedando comprendidas en éste último apartado las agrupaciones destinadas a fines deportivos.⁴⁰

39.- Esta prerrogativa fue limitada a partir de 1981 sólo a los servicios de financiamiento y descuento de documentos pendientes de -- cobro, de los que derivarán intereses.

40.- Con las reformas a la Ley vigentes a partir de 1981 se estableció tal exclusión en forma expresa, especificándose que estarían afectos al impuesto los servicios proporcionados por tales asociaciones o sociedades civiles con instalaciones deportivas cuando el valor de -- éstas representará más del 50% del total de las instalaciones.

Por último, no se paga impuesto en la prestación de servicios de -
 espectáculos públicos por el boleto de entrada, tales como cines, --
 teatros, carpas, etc., a excepción de los prestados en restaurantes,
 bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos, --

También se incluyen dentro del tratamiento de exención los servicios
 de carácter profesional, siempre y cuando fueren prestados de manera
 independiente, cuando su prestación requiera título, ya sea que -
 sean prestados por personas físicas, organizaciones profesionales, --
 asociaciones o sociedades civiles; los prestados por artistas, locuto-
 res, toreros o deportistas, cuando realicen actividades cinematográ-
 ficas, teatrales, de radiodifusión, de variedades, taurinas o deporti-
 vas; y los prestados por autores, de acuerdo con la Ley de la mate-
 ria.⁴¹

C). - DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

Dentro de este concepto quedan encuadrados todos aquellos actos, --
 independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por

41.- Por medio de las reformas a la Ley vigentes a partir de 1981, se liberaron del pago del gravamen diversos servicios, a saber: el transporte marítimo de bienes efectuados por personas no residentes en el país; así como servicios en donde se daba lugar a intereses, - tales como financiamientos relacionados con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago del impuesto o se aplique la tasa del 0% y los otorgados por instituciones de fianzas, de seguros y de sociedades mutualistas de seguros; los intereses pagados por los derecho-habientes a instituciones de seguridad social; los que pro-
 vengán de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de - - -
 ahorro establecido por las empresas; y los intereses derivados de la
 emisión de obligaciones.

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

De lo anterior, se desprende que para efectos de la Ley presente sólo se considerará para efectos del uso o goce temporal de bienes a los tangibles y de ninguna manera a los intangibles, como podría ser el caso de una patente, de tal manera quedaría dentro de tal hipótesis entre otros, el arrendamiento y el usufructo de bienes muebles e inmuebles, siempre y cuando exista una contraprestación, excluyéndose por tal razón otorgamientos de uso o goce temporal gratuitos, como lo es el caso del comodato.

Cuando se conceda el uso o goce temporal de bienes, se tendrá obligación de pagar el impuesto cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor del otorgante, quedando incluidos los anticipos que reciba este último.

De tal manera, en el caso de inquilinos morosos en contra de los que se promueve juicio ante los tribunales competentes para obtener el pago de las rentas insolutas, se encuentra la situación de que al ser las rentas exigibles cada mes, el arrendador tendrá la obligación de enterar a su costo el impuesto correspondiente a la suma que debería de recibir mensualmente, con lo cual se evita que una persona que no obtuvo realmente un ingreso tenga que cubrir recargos y multas.

De igual forma, se considerará que el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien se efectúa en el país cuando en él se encuentre al momento de su entrega material al usuario.

Dentro de esta actividad afecta al pago del impuesto al valor agregado encontramos como excepciones el otorgamiento del uso o goce temporal de determinados bienes como el suelo⁴² e inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación, quedando al margen de tal beneficio los otorgados amueblados y los hoteles, con lo que se complementa la sana intención preceptuada en el caso de su enajenación; fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos; y maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura y ganadería, con lo cual también se amplía la cobertura en beneficio del sector agropecuario en complemento con lo estipulado respecto a la enajenación y la prestación de servicios, ya analizados.⁴³

Por último, el uso o goce temporal de libros, periódicos y revistas también queda liberado del pago del gravamen, por las razones obvias

42.- La exención del uso o goce temporal del suelo fue suprimida por medio de las reformas a la Ley, vigentes a partir de 1982.

43.- De acuerdo a las reformas a la Ley, vigentes a partir de 1981, el otorgamiento del uso o goce temporal de maquinaria y equipo susceptibles de ser utilizados en el sector agropecuario, mencionados específicamente, con la adición de las embarcaciones para pesca comercial, se sujetó a la tasa del 0%, dado que quedaron incluidos en el artículo 2o.A.

de fomentar la consulta de tales medios de información y cultura.

D).- DE LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS.

De acuerdo al Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, vigente hasta el 30 de junio de 1982, se entiende por importación definitiva el arribo de mercancías extranjeras destinadas a su uso dentro del país.⁴⁴

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera como importación de bienes y servicios la introducción al país de bienes extranjeros;⁴⁵ la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles o tangibles proporcionados por no residentes en él, y en el caso de los segundos, cuando la entrega material se hubiera efectuado en el extranjero; y el aprovechamiento en territorio nacional de servicios independientes prestados por no residentes en él, con exclusión del transporte internacional.⁴⁶

44.- De conformidad con la nueva Ley Aduanera, que entrará en vigor el 1.º de julio de 1982, se entiende por régimen de importación definitiva la introducción de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

45.- Con las reformas vigentes a partir de 1981, se suprimió el denominativo de extranjeros, buscándose dar una mayor generalidad al concepto, principalmente tratándose de mercancías que volvían al territorio nacional.

46.- Con las reformas a la Ley, vigentes a partir de 1982, se aclaró que en el caso de que un bien exportado temporalmente retornará al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto, se debería pagar el impuesto, ya que existe importación de bienes o servicios.

Asimismo, se tendrá como efectuada la importación desde el momento en que los bienes queden a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado, o bien cuando una importación temporal se convierta en definitiva. De la misma manera, en el caso de adquisición de bienes intangibles o de toda clase de bienes sobre los cuales se conceda el uso o goce temporal, proporcionados por personas residentes en el extranjero, se tendrá como realizada la importación cuando se aprovechen en territorio nacional, se pague parcial o totalmente la contraprestación, atendiéndose a su exigibilidad cuando sean periódicas; o cuando se expida el documento que ampare la operación.

Por último, en el caso de importación de servicios, se considerará efectuada cuando sean exigibles las contraprestaciones, al igual que si la prestación se realizara en territorio nacional.

Por otra parte, se libera en forma expresa del pago del gravamen a diversas importaciones, tales como las que no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo; las de equipajes y menajes de casa; y la de bienes cuya enajenación en el país no de lugar al pago del impuesto al valor agregado, excluyéndose los --

bienes muebles usados.⁴⁷

E). - EXPORTACION.

Dentro de la estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado - nos encontramos un apartado referente a una actividad de gran relevancia económica, pues en base a ella se puede catalogar que un país cuenta con una economía bien cimentada y en expansión, tal actividad es la exportación.

De tal manera, la exportación de bienes o servicios está liberada - del pago del gravamen, considerándose como tal la que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera,⁴⁸ -- siéndole aplicable el tratamiento de la tasa cero, enunciado en el -- apartado de enajenación.

Asimismo, se hace la enumeración de diversos supuestos que se consi-deran exportación de bienes o servicios, los cuales son: La enajena--
ción de bienes tangibles e intangibles realizada por persona residente

47.- Con las reformas a la Ley, vigentes a partir de 1981, se adi-cionó este último supuesto con la mención de los servicios cuya pres-tación no estaba afecta al pago del gravamen, así como las activida-des sujetas a la tasa del 0%, amén de adicionarse otro supuesto rela-tivo a los bienes donados por residentes en el extranjero a la Fede--ración, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona-
previa autorización de la Secretaría de Hacienda.

48.- De acuerdo con el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexi-
canos vigente hasta el 30 de junio de 1982, se entiende como exporta-ción definitiva el envío de mercancías nacionales o nacionalizadas para
uso o consumo en el exterior.

Con la nueva Ley Aduanera, se entiende como régimen de exportación-definitiva la salida de mercancías del territorio nacional para permane-cer en el exterior por tiempo ilimitado.

en el país a quien resida en el extranjero y el uso o goce temporal en el extranjero de bienes tangibles e intangibles proporcionados por personas--residentes en el país.

Por lo que respecta a la prestación de servicios por residentes en el país que son aprovechados en el extranjero, no todos los enunciados en la Ley--quedan comprendidos en el tratamiento de exportación, sino que por el con--trario solamente les asistía tal prerrogativa a los servicios de asistencia--técnica y operaciones de maquila.⁴⁹

También se incluyen dentro del tratamiento referido la transportación in--ternacional de bienes y la transportación aérea de personas prestadas por residentes en el país, y en este último caso, solamente por la parte del--servicio que no se presta en territorio nacional, o sea el 75%.

El tratamiento preferencial que caracteriza a la exportación es que el ---exportador tendría derecho al acreditamiento o la devolución mensual de las cantidades que por impuesto al valor agregado le hayan trasladado sus proveedores y el propio pagado en la importación de bienes o servicios - estrictamente indispensables para realizar la exportación, aun cuando se--tratara de bienes y servicios exentos.⁵⁰

En el caso de que el exportador-----

49. - De acuerdo con las reformas vigentes a partir de 1981, se conce--dió el tratamiento de exportación a la prestación de los siguientes ser--vicios: publicidad, comisión, mediación, seguros, reaseguros, afianza--miento, reafianzamientos, y operaciones de financiamiento.

50. - Conforme a las reformas vigentes a partir de 1981, la exporta--ción quedó afecta a la tasa del 0%, puesto que quedó comprendida en el artículo 2o. A.

optara por pedir la devolución, su monto sería de un 10% del valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo pendiente de acreditar.⁵¹

Con este tratamiento se logra desgravar del valor de las exportaciones los impuestos a las ventas que contenga, con lo cual se propugna que el producto nacional tenga mejores niveles competitivos en el mercado internacional frente a otros productos similares.

Tal idea también era contemplada en el abrogado impuesto sobre ingresos mercantiles, pero debido a que se desconocía completamente la incidencia del impuesto en el precio del producto a exportar, no se le podía liberar en una forma total, dándose como lógico resultado que saliera del país en franca desventaja, muy a pesar de los diversos subsidios estimativos otorgados por el fisco.

III.- BASE DEL IMPUESTO.

Se considera como base del impuesto el monto sobre el cual se aplicará la respectiva tasa o tarifa que se estipule al efecto, de la cantidad que resulte se deberá deducir el gravamen que fue trasladado al contribuyente y el propio pagado en la importación, para enterar al fisco sólo la diferencia.

51.- Con las reformas vigentes en 1981, el límite para la devolución fue suprimido, o sea que en caso de saldo a favor se podrá pedir la devolución por el importe total.

1.- ENAJENACION DE BIENES.

La base en la enajenación de bienes se encuentra formada por el precio pactado, incluyendo toda cantidad que se adicione tales como impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, aun cuando la exigibilidad de éste último dependa de circunstancias posteriores a la enajenación, en cuyo caso, salvo los intereses, darían lugar al pago en el mes en que sean exigibles. En el caso de falta de precio convenido se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en defecto de éste al del avalúo.⁵²

De lo anterior, se desprende que en la enajenación de bienes se tomará el precio convenido adicionado con todos los conceptos que de alguna manera lo incrementen, para que después de obtenerse el resultado final se aplique la tasa respectiva, dependiendo del lugar en que se realice la operación.

52.- De conformidad con las reformas a la Ley vigentes a partir de 1981, se especificó en primer término que los intereses moratorios y las penas convencionales darían lugar al pago del gravamen en el mes en que se pagarán, suprimiéndose por lo tanto su mera exigibilidad, puesto que en la mayoría de los casos éste último y el pago efectivo no eran concurrentes. Asimismo se establecieron dos salvedades en cuanto a la determinación de la base: a). En las enajenaciones en abonos y arrendamiento financiero se podrán diferir el impuesto de acuerdo a lo establecido en el Reglamento; b) En la enajenación de bienes de capital el impuesto se pagaría por cada anticipo recibido, cubriéndose la diferencia en el momento del envío o entrega. Por otra parte, con las reformas de 1982 se cambió el concepto de enajenaciones en abonos por el de enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, prescribiéndose que en éstas se podría diferir el impuesto siempre y cuando el plazo exceda de doce meses y se cubra más de la mitad del precio hasta después del sexto mes.

2). - PRESTACION DE SERVICIOS.

En la prestación de servicios, la base del gravamen se conforma por el valor total de la contraprestación pactada, incluida toda cantidad - que se adicione, como es el caso de otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Como podemos apreciar, en la conformación de la base en lo que respecta a los servicios, al no tener la misma naturaleza que la enajenación de bienes, aparte de partirse del concepto de contraprestación, - que es el adecuado en este caso específico, se encuentran dentro de - los conceptos que deberán tomarse en cuenta al conformar la base, - los viáticos, gastos de toda clase y los reembolsos, enunciándose de - la misma manera otros impuestos, derechos, intereses normales o - moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, al igual que en el caso de la enajenación.

Asimismo, en las operaciones de financiamiento la base será el valor de los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor, quedando exceptuados del pago del gravamen los - conceptos citados cuando sean recibidos o pagados por las institucio--nes y uniones de crédito, los pagados por los asegurados en operacio--nes de seguro de vida y los derivados de préstamos que los trabaja--dores cubran o sus patrones, estas excepciones conllevan la primor-

dial intención de evitar cargas extras a estas operaciones de financiamiento, las cuales persiguen un fin social.⁵³

3. - USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

Por lo que respecta a la base en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren al usuario por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Como dato característico en el caso del uso o goce de bienes encontramos lo referente a los gastos de mantenimiento y construcciones, propias de tal actividad.

4. - OPERACIONES DE IMPORTACION Y EXPORTACION.

Por lo que se refiere a la importación, la base del impuesto se configura, tratándose de bienes tangibles, con el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de éste mismo y de los demás que se tengan que pagar con motivo de esa actividad. Para mayor ilustración de este supuesto supongamos que la mercancía importada tiene un valor de 100, co-

53.- Estas excepciones quedaron comprendidas, con las reformas vigentes en 1981, bajo el rubro de las exenciones en la prestación de servicios, con lo cual se mejoró la estructura de la Ley.

respondiéndole un impuesto de importación de 10; el impuesto al -- valor agregado se calculará sobre la base de 110.

En el caso de bienes intangibles y servicios, el valor será el que -- les correspondería en base a la Ley en comento, por enajenación o -- uso o goce temporal de bienes y prestación de servicios realizados -- en territorio nacional.

Por último, en el caso concreto de la exportación, por lo que res-- pecta a bienes intangibles, se tendrá como valor de la misma el que -- aparezca en la factura que expida el exportador, dándose con ello -- mayores facilidades a tal actividad, puesto que se parte del supuesto de la buena fe del que la desarrolla.

En los casos de exportación de servicios y de bienes intangibles, se -- atenderá al importe de la contraprestación pactada, y en el caso de -- que no la haya al valor que éstos tengan en el mercado nacional, to-- do lo cual con el objeto de precisar el importe total de la operación para efectos del acreditamiento o devolución del impuesto al valor -- agregado trasladado por los proveedores.⁵⁴

IV).- TASAS DEL IMPUESTO.

Dentro de la estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, --

54.- Con las reformas de 1982, se suprimió el procedimiento en ---- cuestión, puesto que la exportación está sujeta a la tasa del 0%, la to talidad del impuesto pagado por el exportador es acreditable y en su -- caso la solicitud de devolución puede ser pedida por el importe total -- del saldo a favor.

se encuentra la existencia de dos tasas,⁵⁵ una general y otra especial, ésta última nace en atención a la situación específica de las regiones donde se aplica.

Así, por principio de cuentas la tasa general del impuesto es de un 10%, aplicable en todo el territorio nacional sobre el valor de los actos o actividades que grava la Ley, sin que el gravamen de referencia se considere como parte integral de tales valores.

La tasa especial del 6% se aplica a los actos y actividades gravados que se desarrollen en las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con Belice, zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, en base a que las tasas de imposición al consumo establecidas en el vecino país del norte fluctúan entre un 5% y 8%.

La importación a estas franjas o zonas gozará del mismo tratamiento siempre que los bienes o servicios sean enajenados o utilizados en éstas.

55.- El rubro de la tasa es ampliamente regulado por las legislaciones europeas analizadas en el capítulo segundo de este trabajo, sugiriéndose su consulta.

Por otra parte, en el caso de prestación de servicios que se realice parcialmente en las franjas o zonas en cuestión, o que se trate de servicios de transporte aéreo, telefónico o de energía eléctrica, independientemente de la situación anterior, el impuesto se calcularía aplicando la tasa del 10%.⁵⁶

La existencia de estas dos tasas contribuye de manera eficaz a lograr una mejor administración, por parte del gravamen en cuestión, hecho que se había convertido en un conflicto durante la vigencia del abrogado impuesto sobre ingresos mercantiles, en donde aparte de la tasa general del 4%, existían cinco tasas especiales.⁵⁷

V).- TRASLACION.

Es el cobro o cargo que hace el contribuyente al adquirente o usuario del bien o al receptor del servicio, de un monto equivalente al impuesto que se causa por el acto o actividad gravados.

La traslación en la mecánica del impuesto al valor agregado es obligatoria, en forma expresa y por separado del valor de la operación y por ello todos los adquirentes de bienes o servicios están obligados a aceptarla, inclusive las entidades gubernamentales, organismos descen-

56.- Con las reformas a la Ley de 1982, se adicionaron a tal tratamiento la enajenación y el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, debido a que la diferencia de tasa no afectaba a tales actividades.

57.- Por medio de las reformas a la Ley vigentes a partir de 1981, se adicionó la tasa del 0% a las dos ya establecidas, insertándola en el artículo 2o.A. Cabe hacer la mención que de hecho tal tasa operaba ya desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero bajo el denominativo genérico de exención con derecho al acreditamiento.

tralizados y demás personas, aún cuando conforme a otras Leyes o decretos no causaran impuestos federales o estuvieran exentos de ellos, tal como el caso concreto de las organizaciones ejidales y comunales que de acuerdo con la Ley Federal de Reforma Agraria no se gravarán con impuestos locales, federales o municipales. Asimismo cuando la Ley o decreto -- que libere de pago a determinado ente jurídico tenga jerarquía superior a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se -- estará a lo mandado por la primera.

El aspecto de la traslación obligatoria es fundamental para que opere el mecanismo de aplicación del impuesto, pues de la existencia del documento en que conste expresamente y por separado el monto del gravamen, depende la posibilidad del acreditamiento para el adquirente cuando sea a su vez contribuyente del impuesto al valor agregado.

El hecho de la traslación era potestativo para el contribuyente en lo que se refiere al impuesto sobre ingresos mercantiles.

VI).- ACREDITAMIENTO.

El acreditamiento consiste en restar de la cantidad por concepto de impuesto que debe pagar el contribuyente, el que le hubiere sido trasladado y el propio pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, siempre y cuando sea acreditable. 58

58.- Tal concepto es contemplado en todas las legislaciones de los países europeos analizados en el capítulo segundo.

Asimismo, se estipula que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse determinados requisitos, los cuales son aplicables a todas las actividades gravadas por la Ley de la materia.

1 - Por principio debe corresponder a bienes o servicios estrictamente indispensables⁵⁹ para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto al valor agregado o que sean de los expresamente exentos pero con derecho al acreditamiento o devolución en su caso; para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta. Cuando se esté obligado al pago sólo por una parte de las actividades, únicamente se acreditará la correspondiente a dicha parte, si ésta no fuese identificable., el acreditamiento procederá únicamente en el porcentaje que el valor de los actos por los que sí deba pagarse el im--

59.- Con las reformas de 1981 se hizo la exclusión de los gastos -- efectuados con motivo de la importación, con el objeto de evitar que los contribuyentes que realizarán actividades exentas pudieran realizar acreditamiento por este concepto, con lo que a la vez se privó de este derecho a todos los contribuyentes en general, con lo cual se vino a crear una situación injusta. Tal aspecto fue subsanado con las reformas de 1982, en donde se especificó que tales gastos si serían deducibles en la medida en que fuere acreditable el impuesto pagado en esa importación, con lo que se devolvió el derecho al acreditamiento de tales conceptos a los contribuyentes que realizarán actividades gravadas.

puesto represente en el valor total de los que el contribuyente realice en el mes.⁶⁰

2.- Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste-- por separado en documentación que satisfaga los requisitos de Ley. -- Asimismo el derecho al acreditamiento es personal y no podrá ser -- transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de so-- ciedades.

De lo anterior se desprende que para que opere el acreditamiento se exige el requisito de la estricta indispensabilidad de los bienes o servicios usados, recurriéndose en diversos casos a la Ley del Impuesto sobre la Renta, asimismo es de vital importancia que la documentación, en donde deberá constar expresamente y por separado el traslado del - impuesto, llene todos los requisitos establecidos legalmente. Estos do- cumentos pueden ser entre otros, facturas, notas de venta, recibos, - notas de remisión, etc.

Por otra parte, cuando se lleven a cabo devoluciones de mercancías, - se otorguen bonificaciones o descuentos, deberán expedirse notas de - crédito que justifiquen la operación de que se trate, y en las que se - consigne por separado la parte proporcional del impuesto que corres-- ponda a la operación que se realiza. El contribuyente que reciba el --

60.- Tal procedimiento es contemplado en las legislaciones europeas-- abordadas en el capítulo segundo. Asimismo de acuerdo con las refor-- mas de 1982, se especificó en Ley el tratamiento aplicable a las inver-- siones o gastos efectuados en períodos preoperativos, aclarándose que se podría estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto - que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obliga-- do al pago del impuesto.

descuento, la bonificación o la devolución citados, disminuirá el impuesto cancelado o restituído de las cantidades que tuviere pendientes de acreditamiento.

Cuando el impuesto trasladado al contribuyente y el que él haya pagado - en las importaciones, en el período de un mes, resulte mayor que el --- impuesto causado en el mismo lapso, se origina un saldo a su favor, --- mismo que puede acreditar contra pagos futuros hasta agotarlo; y si al -- final del ejercicio subsisten cantidades a su favor, tendría derecho a solicitar la devolución o continuar el acreditamiento mensual.

Asimismo, la Ley prevenía la devolución mensual de saldos en los casos de exportación; de ejecución de planes de inversión comprobados ante la - Secretaría de Hacienda y Crédito Público; primera enajenación de maquina - ria y equipo que únicamente fueren susceptibles de ser utilizados en la -- agricultura y ganadería; así como de fertilizantes y cuando se tratara de - actos o actividades que se realizarán en la región fronteriza norte del --- país y zonas libres.⁶¹

Así en la primera enajenación de maquinaria, equipo y fertilizantes para - la agricultura y ganadería se acreditarían o devolverían las cantidades que por impuesto al valor agregado se hubieran trasladado al ena- - - - -

61. - Con las reformas de la Ley vigentes a partir de 1981, se suprimieron tales supuestos, dado que se estableció que en el caso de saldos mensuales a favor se podría optar por el acreditamiento o por la devolución, siempre y cuando en este último caso fuere por el importe total.

jenante o éste hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios, que correspondan a los bienes por los que se efectúe la primera enajenación, el monto del acreditamiento o devolución sería del 10% sobre el valor de cada enajenación hasta agotar las citadas cantidades.⁶²

Es clara la intención del legislador de fomentar en todo momento a la agricultura y ganadería, pues ellas son pilares de nuestra economía, devolviendo o acreditando mensualmente a los enajenantes de estos bienes el impuesto al valor agregado que se les hubiere trasladado o el que hayan pagado en la importación de bienes o servicios, protegiendo sus intereses.

Como podemos concluir, el acreditamiento, el cual no era contemplado en el impuesto sobre ingresos mercantiles, reviste una primordial importancia en la mecánica del impuesto al valor agregado, puesto que con él se busca abatir en principio la tendencia a la elevación de los precios, amén de crear una cadena de solidaridad entre los contribuyentes, que deseosos de aprovechar los beneficios de éste exigirán sus respectivas facturas a sus correspondientes proveedores y así salvaguardar sus intereses.

62.- La limitante del 10% fue suprimida en base a las reformas a la Ley de 1981, amén de que la enajenación de la maquinaria en cuestión quedó afecta a la tasa del 0%, no restringiéndose a la primera, sino a todas la realizadas en su comercialización.

VII). - PAGO DEL IMPUESTO.

En primer término el impuesto al valor agregado se calculará por ejercicios fiscales, coincidiendo con los del impuesto sobre la renta, y en defecto de éstos con el año de calendario.⁶³

Los pagos mensuales se efectuarán mediante declaración a más tardar el día 20 o al siguiente día hábil si éste no lo fuera, y será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades gravadas realizadas en el mes calendario anterior y las cantidades por las que proceda al acreditamiento.⁶⁴

(63). - Por medio de las reformas a la Ley en 1982, el cálculo del impuesto sólo se hará por ejercicios fiscales, sin que sea necesario que coincidan con el del Impuesto sobre la Renta o el de calendario, a partir del 10. de octubre.

(64). - De acuerdo con las reformas a la Ley en 1981, se especificó que los pagos mensuales tenían el carácter de provisionales. Asimismo con las reformas de 1982, se suprimió lo relativo a que cuando el día 20 cayera en día inhábil se podrá realizar el pago al siguiente día hábil, aplicable a partir del 10. de octubre de ese año.

La declaración del ejercicio, deducidos los pagos mensuales se presentará dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo, debiendo anexar una copia de la misma a la que se formula para efectos del impuesto sobre la renta, siempre y cuando se trate de contribuyentes obligados al pago de este último gravamen,

En el caso de importación de bienes tangibles, el pago se hará en las oficinas autorizadas, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento o compensación.

En los actos accidentales el pago se hace por declaración especial dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se obtiene la contraprestación, no debiendo formular el contribuyente declaración mensual ni anual ni llevará contabilidad, pero si deberá expedir factura, conservando la documentación respectiva por el lapso de 5 años.⁶⁵

El pago se efectuará en las oficinas autorizadas correspon-

65. - Durante el primer año de vigencia de la Ley los contribuyentes que realizaban tales actos estuvieron efectuando acreditamientos, lo cual no era del todo deseado, puesto que el acreditamiento sólo debería operar para contribuyentes que realizarán continuamente operaciones gravadas, pero como no estaba expresamente señalado se llevaba a cabo tal hecho. Con las reformas de 1981, se estableció en forma expresa que en este tipo de actos no se aceptaría acreditamiento alguno al realizarse el pago respectivo.

dientes al domicilio fiscal del contribuyente. En el caso de contar con diversos establecimientos en el que corresponda al domicilio fiscal del establecimiento principal, puesto que sólo se presentará una declaración por todas las sucursales, a diferencia de lo mandado en el abrogado impuesto sobre ingresos mercantiles en donde cada sucursal presentaba por separado su propia declaración.

Y por último, en el caso de importaciones el pago se hace en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado respectivo.

Como podremos darnos cuenta el pago del impuesto al valor agregado no es muy diferente al empleado en el impuesto sobre ingresos mercantiles, pero ya en el primero se introduce la innovación de la presentación de una sola declaración en el caso de varios establecimientos.

VIII). - OBLIGACIONES.

Respecto al Registro Federal de Causantes, al entrar en vigor el gravamen, los causantes ya registrados para efectos del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y de los impuestos especiales que se abrogaron, no requerían de un nuevo empadronamiento, ya que al presentar la primera declaración mensual para el pago del impuesto al valor agregado, quedarían

automáticamente registrados como causantes de éste.

Para el registro contable de sus operaciones los contribu- yentes tendrán la obligación de llevar libros de contabili- dad y registros debidamente autorizados al igual que para - efectos del impuesto sobre la renta, y en caso de que no se causara este último gravamen, se llevaría como mínimo los - libros diario, mayor y de inventarios y balances.⁶⁶

Asimismo, se deberá efectuar la separación de las operacio- nes por las que deba pagarse el impuesto de las liberadas - del pago, así como por las que proceda el acreditamiento de las que no les beneficie esta prerrogativa.⁶⁷

Tratándose de comisionistas, deberán efectuar en su contabi- lidad la separación de las operaciones que llevan a cabo -- por cuenta propia y de las que efectúan por cuenta del comi- tente.

66. - Con las reformas a la Ley en 1982, tal obligación - se remite al Código Fiscal de la Federación, cuya - vigencia se inicia a partir del 1º de octubre de - 1982, y su Reglamento.

67. - Con reformas a la Ley vigentes a partir de 1981, se suprimió la mención a la característica del accredi- tamiento, especificándose que sólo se haría la sepa- ración de las operaciones por las que se debería pa- gar el impuesto por las distintas tasas, de aquellas liberadas de pago.

Por las actividades gravadas que se realicen se deberá expedir documentación que compruebe el valor de las contraprestaciones pactadas, dentro de los 15 días naturales siguientes a la causación del gravamen, señalándose en la misma en forma expresa y por separado el monto del impuesto al valor agregado que se traslada a quien adquiere los bienes, los usa o goza temporalmente o recibe los servicios.⁶⁸

La documentación referida puede ser facturas, notas de venta, recibos, notas de remisión, etc.

Presentación de declaraciones. Las declaraciones mensuales y las del ejercicio deberán presentarse en los términos establecidos y en las oficinas autorizadas, utilizando los formatos que aprobará la Secretaría de Hacienda, que fueron los siguientes: HIVA-1, declaración mensual; HIVA-2, enajenación de bienes inmuebles no utilizados o destinados para casa habitación; HIVA-3, actos accidentales; HIVA-4, declaración del ejercicio e HIVA-7, solicitud de devolución

68. - De acuerdo con las reformas a la Ley vigentes a partir de 1994, se estableció que la Secretaría de Hacienda, mediante reglas de carácter general, podría establecer la inclusión en el valor de la contraprestación pactada el monto del impuesto cuando se trate de actividades que por su monto o por tratarse de determinadas ramas de actividad, fuere conveniente otorgar tal facilidad. Tal aspecto tenía su excepción en el caso de que el consumidor solicitara el traslado en forma expresa y por separado.

de saldos a favor.⁶⁹

Las oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos del impuesto al valor agregado, son las Tesorerías, oficinas recaudadoras y de rentas de los Estados o del Distrito Federal, y las dependencias de las Entidades que realicen esas funciones, aunque tengan otra denominación, así como las oficinas centrales y sucursales de las instituciones de crédito con concesión para operar como bancos de depósito o múltiples, cuando así lo autoricen los gobiernos de los Estados y siempre que se trate de declaraciones con pago.

Las declaraciones se deberán presentar aun cuando por alguno de los meses o por el ejercicio no se hayan realizado actos o actividades por los que se debe pagar el impuesto o habiéndolos realizado no resulte cantidad a pagar.⁷⁰

69. - A partir del año de 1981, se suscitaron cambios en cuanto a la denominación de los formatos, ya que en el HIVA-2 además de contenerse lo relativo a la enajenación de bienes inmuebles no destinados o utilizados para casa habitación, se incluyó lo relativo a actos accidentales, y por lo tanto la forma HIVA-3, se destinó para la solicitud de devolución de saldos a favor, desapareciendo la HIVA-7.

70. - Con las reformas a la Ley vigente a partir de 1981, tal situación fue suprimida, dado que se prestaba a muchas dudas respecto a los contribuyentes exentos.

En el supuesto de la enajenación de inmuebles afecta al pago del impuesto, consignada en escritura pública, las personas que intervinieran en el acto que estuvieran investidas de funciones notariales, o sea de fe pública, calcularían el impuesto y lo enterarían dentro del mes siguiente a la fecha en que se firmara la escritura, en la oficina autorizada que correspondiera a su domicilio.

IX). - CONTRIBUYENTES MENORES.

Dentro de la estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos encontramos un apartado referente a los contribuyentes menores, denominativo aplicable a las personas físicas que desarrollan actividades empresariales cuyos ingresos anuales no excedan de \$ 1'500,000.00 en un ejercicio regular, o bien que tratándose de un irregular si dividido el monto de las percepciones entre el número de días de operación y multiplicado por 365, el resultado sea inferior al importe mencionado.⁷¹

71. - Por el año de 1980, tal definición estuvo contemplada en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para 1981 y 1982 en el 115, habiéndose introducido la innovación, con las reformas a la Ley de este último año, de que se consideraría contribuyente menor a aquél cuyos ingresos no excedieran de \$ 1'000,000.00, cuando su coeficiente de utilidad fuere mayor del 15 %.

Ahora bien, dado que la práctica común antes de la entrada en vigor del impuesto al valor agregado fue que los contribuyentes que ocupan nuestra atención tributarán mediante el sistema de cuota fija, debido a su escasa preparación Fiscal, tanto para el impuesto sobre ingresos mercantiles y el impuesto sobre la renta, se optó por continuar con tal régimen para efectos del nuevo impuesto por todo el año de 1980, tanto para los que ya estaban operando como para los que iniciaran operaciones, pero con la intención de integrarlos posteriormente al régimen general de acuerdo con los artículos cuarto y tercero transitorios de la Ley y su Reglamento, -- respectivamente.

Tomando en cuenta lo anterior las diversas corporaciones -- que reunían a tales contribuyentes empezaron a propugnar -- por la continuación del régimen de cuota fija, amén de que su incorporación al régimen general hubiera acarreado un -- gran problema administrativo en cuanto a su control por parte de las autoridades, razón por la cual se optó para 1981 -- seguir con el mismo sistema, aún que de acuerdo al propio -- texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a los contribuyentes menores que iniciaron operaciones en ese año se les podía efectuar una estimación de ingresos o bien tributar -- conforme a Ley.

Partiendo de la experiencia de los años anteriores para 1982 se realizaron diversas reformas a la Ley en cuestión respecto al tratamiento de los contribuyentes menores, dando como resultado que ya en forma expresa todos los contribuyentes de esta índole estarán afectos al régimen de estimación de impuesto.

Los lineamientos generales que seguirán los contribuyentes antes referidos serán los siguientes, de acuerdo con el reformado artículo 35:

I. - Llevar registros simplificados cuando lo determine la Secretaría de Hacienda, conforme disposiciones de carácter general.

II. - No tendrán obligación de calcular ni declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondan a sus actividades por las que deban pagar el impuesto. - Las autoridades fiscales les estimarán el valor de los actos o actividades por los que están obligados al pago, excluyendo a los sujetos al 0 %, aplicando las tasas del 10 % o del 6%, según corresponda, obteniéndose el impuesto a cargo, del cual restarán el impuesto acreditable de acuerdo con el artículo 42, de la Ley tratándose de actividades que la Secretaría de Hacienda señale en disposiciones de carácter general, y en los demás casos las autoridades lo estimarán, siendo la diferencia el impuesto a pagar.

PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL MONTO DE IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO ESTIMADO A PAGAR DE LOS CONTRIBU-
YENTES MENORES.

1. - DETERMINACION DEL IMPUESTO A CARGO ESTIMADO

Valor de los actos o actividades
elevados al año \$ 1'300,000.00

Por:

Tasa de Impuesto al Valor Agrega-
do 10 %

IMPUESTO A CARGO ESTIMADO \$ 130,000.00

2. - DETERMINACION DEL IMPUESTO ACRE-
DITABLE ESTIMADO

Impuesto a cargo estimado \$ 130,000.00

Por:

Por ciento de acreditamiento es-
timado (punto 66 de la resolu-
ción administrativa de fecha 1o.-
III-82) 20 %

IMPUESTO ACREDITABLE ESTIMA-
DO 26,000.00

3. - DETERMINACION DEL MONTO DE IM-
PUESTO ESTIMADO A PAGAR

Impuesto a cargo estimado \$ 130,000.00

Menos:

Impuesto acreditable estimado 26,000.00

Impuesto estimado anual 104,000.00

Entre:

Bimestres del año 6

MONTO DE IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO

BIMESTRAL ESTIMADO A PAGAR.....\$=====17,333.00=====

III. - Pagar bimestralmente el impuesto a cargo, pago que se considerará como definitivo, no teniendo obligación de presentar declaraciones del ejercicio.

IV. - Conservar los registros simplificados y los documentos que señale la Secretaría de Hacienda mediante disposiciones de carácter general.

Asimismo, tales contribuyentes deberán expedir documentos que reúnan requisitos fiscales, cuando se lo solicite el adquirente de los bienes o el usuario del servicio, conservando copia de los mismos; trasladando el impuesto en forma expresa y por separado del precio, el que formará parte del monto del impuesto estimado.

Por otra parte, cabe hacer la aclaración que del texto del citado artículo 35, se desprende que para efectos del impuesto al valor agregado solamente los contribuyentes que enajenen bienes o presten servicios pueden ser considerados como contribuyentes menores en complemento con el impuesto sobre la renta, quedando al margen las demás actividades empresariales, aspecto que en la práctica se ha subsanado aplicándose en forma completa lo mandado en el impuesto sobre la renta para efectos de valor agregado. Tal situación deberá ser subsanada mediante reforma al texto de la Ley del I.V.A.

CAPITULO QUINTO

EFECTOS DE LA IMPLANTACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

Después de haber analizado en forma exhaustiva la estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuya entrada en vigor se remonta al 1º. de enero de 1980, se puede realizar una evaluación de las consecuencias que originó su implantación, bajo el importantísimo rubro de la imposición indirecta.

Cabe hacer notar que en el presente apartado sólo se dará un esbozo muy general de las consecuencias mencionadas, puesto que debido a la amplitud del tema resulta materialmente imposible profundizar en algunos detalles y abarcar todos los aspectos.

En este orden de ideas tenemos que en principio se formularán algunos comentarios relativos a los efectos que la implantación del impuesto al valor agregado ha producido en la economía, tanto desde el punto de vista de las finanzas públicas como del sector financiero privado, los cuales servirán como marco de referencia para conformarnos una idea de las bondades, o en su caso desventajas del cambio realizado.

Asimismo, también se desarrollarán diversos puntos enfocados al efecto que ha tenido el gravamen en la administración, esto es los ajustes que los contribuyentes han tenido que realizar para cumplir con sus obligaciones fiscales, así como las acciones que las autoridades fiscales han tenido que instrumentar para atender los requerimientos de la administración del nuevo impuesto.

De la misma manera, se hará referencia al impacto que el cambio ha tenido en el ámbito jurídico normativo, abarcándose tanto la emisión de Leyes formal y materialmente hablando, así como otras disposiciones emanadas del Ejecutivo, o sea actos administrativos formalmente hablando, que producen los mismos efectos que la Ley. Asimismo, bajo este mismo rubro se analizará también la validez jurídica de algunas disposiciones de observancia sólo por la autoridad que si bien es cierto no surten efectos jurídicos hacia los contribuyentes, vienen a ser verdaderos rectores en la administración del impuesto al valor agregado.

I. - EFECTOS ECONOMICOS.

Recaudación Tributaria.

De acuerdo con los datos de las estadísticas de la recaudación bruta en millones de pesos del impuesto sobre ingresos

mercantiles e impuesto al valor agregado en el período enero-diciembre de 1979 - 1980, recabados de las Tesorerías de los Estados, de la Dirección General de Aduanas y de la Dirección General de Política de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, tenemos lo siguiente:

1979	1980	Variaciones	
I.S.I.M.	I.V.A.	Abs.	%
73058	125526	52468	71.8

Por lo que se pone de relieve que la implantación del impuesto al valor agregado en nuestro sistema tributario suscitó un gran incremento en la recaudación, aún con el hecho de que al importe obtenido en 1979 le aplicáramos la tasa de inflación correspondiente a 1980, la cual fue en números redondos de un 30 %, puesto que nos daría un importe ajustado de 94975 millones de pesos, cifra que también guarda una gran diferencia respecto al importe obtenido en 1979, como se podrá observar.

Lo anterior iba reñido con los argumentos esgrimidos por las autoridades hacendarias, ya que el decir de éstas no se pretendió tal hecho sino solamente modernizar el sistema tributario nacional.

Dentro de los factores que influyeron en el supuesto ante-

rior, podemos mencionar los siguientes:

1. - Ampliación del objeto del impuesto. La Ley del Impuesto al Valor Agregado grava actividades, sin exigir el requisito de la mercantilidad ni de la habitualidad, con lo cual diversos actos de naturaleza civil que hasta antes de su entrada en vigor estaban excluidos de pagar impuesto sobre ingresos mercantiles quedaron afectos al pago del nuevo gravamen.
2. - Menores posibilidades de evasión. Debido a que en la mecánica del acreditamiento es necesario el contar con documentación que reúna requisitos fiscales, se hizo forzoso a los contribuyentes el recabarla, con lo cual éstos deberían registrar en una forma más veraz sus ingresos, lo que también redundó en forma favorable en cuanto a la recaudación del impuesto sobre la renta.
3. - Inflación. Para obtener cifras más acordes con la realidad, es necesario considerar que los márgenes de recaudación están vivamente influenciados por la inflación por la que atraviesa la nación.

Por otra parte, aparte del hecho anterior cabe hacer notar-

que con la adopción del impuesto en cuestión también se han buscado objetivos de política económica, los cuales no han sido cumplimentados, debido primordialmente a la crisis económica por la que atraviesa la nación, entre los que podemos mencionar los siguientes:

1. - En el ahorro interno. Con la eliminación del efecto en cascada del abrogado impuesto sobre ingresos mercantiles, el cual tenía que ser considerado como un costo adicional, se aumentan en teoría las posibilidades del comerciante y empresario de ahorrar, puesto que su capacidad financiera se ve incrementada, pero ya en la práctica tal supuesto no acontece, ya que debemos poner de relieve que debido a la espiral inflacionaria todos los costos han aumentado enormemente, por lo que de ninguna manera ha habido un incremento financiero.

En este aspecto cabe hacer mención del principio de difusión del impuesto, que consiste en el hecho de que después de haber incidido al consumidor final, se irradia en todo el mercado, mediante variaciones en la demanda y oferta de las mercaderías, o sea variaciones en los consumos, producción y en el ahorro. De tal manera el consumidor final sufre una reducción de su renta real, por consiguiente deberá restringir su consumo o su ahorro.⁷²

72.-De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Pags. 380-381.

2. - En la inversión. - La inversión pública es el instrumento de política económica más efectivo, dado que me diante él se pueden destinar recursos hacia actividades productivas fundamentales para el desarrollo, pero tal actividad no puede ser ampliada en forma ilimitada, ya que su cobertura está delimitada por los recursos disponibles.

Por ello, a partir de 1980 y como consecuencia de los indices recaudatorios globales logrados, que ascendieron al importe de 683.8 miles de millones de pesos, creciendo en un 27.7 % en relación con el año anterior ⁷³, aspecto en el cual ha tenido un papel relevante el impuesto al valor agregado, se ha realizado una expansión considerable de la inversión pública en programas tan importantes, como el de Productos Básicos, el Sistema Alimentario Mexicano (SAM) y el de la Coordinación General del Plan Nacional de Zonas Deprimidas y Grupos Marginados (COPLAMAR). No se puede negar el efecto inflacionario que se da al margen de tales inversiones, dado que el gasto del sector público implica que entre a la circulación una cada vez mayor cantidad de moneda circulante, lo cual trae como consecuencia la baja del poder adquisitivo de la moneda nacional, que concluyó con la develuación de fecha 17 de febrero pasado.

El efecto que el impuesto al valor agregado ha tenido en la inversión privada, se ve reflejado en la adquisición de bienes de capital, puesto que no se ven influenciados por el impacto de carga fiscal alguna, tanto cuando la empresa esté en operación como cuando se encuentra en período preoperativo.

Adicionalmente se encuentra establecido un mecanismo mediante el cual aquellas contribuyentes que importen bienes destinados a formar parte de su activo fijo, pueden ser autorizados para que retiren los bienes de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado, sin pagar el impuesto al valor agregado⁷⁴, con lo que no se ven recargados financieramente.

De lo anterior se derivan aspectos positivos como la creación de fuentes de empleos, así como negativos como la fuga de divisas.

4. - Influencia en el comportamiento de los precios.

De acuerdo con los índices de precios elaborados por el Banco de México, S. A., se reporta que los precios al consumi-

74.-Ver artículos 16 y 42 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

dor sufrieron un incremento de 29.8 por ciento, estimando -
 dichos precios de diciembre de 1979 a diciembre de 1980. -
 Asimismo de acuerdo con las tasas de crecimiento mensual, -
 se encuentra que en el mes de enero se encontró un movimienu
 to muy alto del 4.9 por ciento, debido al argumento de la -
 entrada en vigencia del impuesto al valor agregado, y aun -
 que tal índice se atenuó progresivamente en el transcurso -
 del año, debemos hacer notar que el gravamen fue inflacionau
 rio.

A mayor abundamiento, considerando bienes y servicios espe-
 cíficos, aquéllos cuyas alzas influyeron más en el movimienu
 to del índice general fueron el alquiler de casa habitación
 (29 %), el azúcar (262.3 %), la leche de vaca (40.3 %), el -
 calzado (32 %) y el pan (31.2 %), rubros que están libera -
 dos del pago del gravamen, a excepción del calzado.

II. - EFECTOS EN LA ADMINISTRACION.

En este apartado pondremos de relieve el efecto que produjo
 la aplicación del impuesto al valor agregado en la adminis-
 tración de los contribuyentes y en la administración tribu-
 taria.

1. - Desde el punto de vista del contribuyente.

En mayor o menor medida todos los contribuyentes deben cumplir con obligaciones fiscales, como son la presentación de avisos, elaboración de declaraciones, llevar libros y registros contables, así como expedir y conservar documentación comprobatoria de sus operaciones.

En este orden de ideas en cuanto a los aspectos contables, y tomando en consideración que para efectos del impuesto sobre la renta todos los contribuyentes deben cumplir con diversas obligaciones de esa índole, se debe de concluir que en este aspecto no representa ninguna dificultad, ya que en términos generales se deben registrar los ingresos y los egresos.

Asimismo, el supuesto de la separación del valor de los actos o actividades por los que se debe pagar el impuesto, de aquéllos liberados de pago, ya se venía contemplando con anterioridad para efectos del impuesto sobre ingresos mercantiles. La innovación introducida es la separación de operaciones por las que procede el acreditamiento, de las que no dan lugar a este derecho.

Ahora bien, con la presentación de una sola declaración, ya sea mensual o del ejercicio, por todos los establecimientos

que el contribuyente tenga, se pueden originar ciertos problemas, ya que no todos los contribuyentes cuentan con los elementos suficientes para conciliar las operaciones realizadas por todos sus establecimientos, lo cual ha originado que se hayan otorgado autorizaciones específicas para considerar en dichas declaraciones, períodos y elementos distintos de los contemplados en Ley, que aunque reportan beneficios recíprocos, deben en nuestra opinión tratar de suprimirse, puesto que atentan contra la generalidad de la Ley.

Por último vale la pena hacer referencia a un aspecto que se presenta con posterioridad a toda reforma fiscal, el cual radica en el hecho del desconocimiento de la interpretación que se les debe dar a los textos legales.

Particularmente en el impuesto al valor agregado, a pesar del lapso de tiempo transcurrido entre su conocimiento y la entrada en vigor, en el cual se llevaron a cabo múltiples campañas de orientación, aún subsisten dudas en aspectos tan importantes, como el caso del sistema de acreditamiento y en las reglas de prorrateso. Todo lo cual ha originado que el contribuyente no cumpla en forma debida con sus obligaciones fiscales, lo cual repercute invariablemente en la buena administración del gravamen.

2. - Desde el punto de vista de la autoridad.

Con la adopción del impuesto al valor agregado el Gobierno-Federal emprendió diversas acciones para adecuar la estructura administrativa del aparato tributario, así como para lograr un acercamiento más estrecho con los diversos sectores de contribuyentes.

De tal manera, con el propósito de llevar a cabo el primer- aspecto se llevó a efecto una intensa capacitación en las - distintas áreas centrales de la Secretaría de Hacienda, com- prendiéndose a las trece Administraciones Fiscales Regiona- les en que se encuentra dividido el país, a nivel de instruo- tores, ésto es centralmente se capacitó al personal para -- que posteriormente acudieran a todas las entidades federati- vas.

Toda vez que se trataba del establecimiento de un nuevo im- puesto, no se tenía experiencia en su administración, razón por la cual se consideró necesario crear un órgano suscepti- ble de normar la actividad a realizar a partir de la entra- da en vigor del gravamen, el cual se denominó Coordinación- para la Implementación Administrativa del Impuesto al Valor Agregado, que era precedida por el C. Subdirector General - Técnico e integrada por los CC. Subdirectores Generales de-

de Recaudación, Fiscalización, Política de Ingresos y por un representante de la Coordinación General con Entidades Federativas.

A tal grupo colegiado eran sometidos los problemas que se iban presentando en la materia del impuesto citado, con lo cual se aseguraba la uniformidad de criterios en materia de administración y se daba seguridad jurídica al contribuyente, aún que cabe hacer notar que no en pocas veces el criterio emitido quedaba al margen de la Ley.

Otro aspecto que tiene relevancia en la administración del impuesto al valor agregado por parte de la autoridad, son las reuniones periódicas con representantes de las entidades federativas, en las cuales en un principio con la retroalimentación obtenida se establecieron los lineamientos para la elaboración del Reglamento de la Ley de la materia, y que actualmente son los medios para buscar la solución más adecuada de los problemas detectados, primordialmente en lo relativo a causantes menores.

Además de la actividad realizada entre las autoridades administradoras en sus distintas jerarquías, también se han realizado reuniones con representantes de diversas agrupaciones del sector privado, las cuales son un foro de comunicación-

entre la autoridad fiscal y el sector de contribuyentes, -- con lo cual también se detecta la problemática en la admi - nistración del gravamen, dándose diversas formas de solu -- ción.

III. -- EFECTOS JURIDICOS.

Con la adopción del impuesto al valor agregado en nuestro - sistema tributario, se gestaron diversos efectos en el ámbi to jurídico, a saber:

1. - Emisión del Reglamento antes de la entrada en vigor de la Ley. Tal hecho tuvo como objetivo primordial lograr una óptima aplicación del impuesto, puesto que en la Ley se encontraban diversas situaciones dudosas, que era necesario esclarecer.

2. - Adecuaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta. - Dado que con el impuesto al valor agregado se logra un cruce de información con la obtenida en el impuesto sobre la - renta, dando como consecuencia mayores elementos a la auto - ridad para determinar el debido cumplimiento de obligacio - nes fiscales, se han llevado al texto de la Ley del Impues - to sobre la Renta diversas ade-----

cuaciones para lograr tal fin.

En este orden de ideas, en el artículo 42 fracción IV de la Ley citada se encuentra la obligación a cargo de las empresas y las personas físicas con actividades empresariales, - de presentar anexa a su declaración del ejercicio la relativa al mismo período para efectos del impuesto al valor agregado.

De la misma manera en los artículos 21 y 77 fracción KXIX, - se establece que no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta el impuesto al valor agregado que trasla-dan los contribuyentes, con lo cual se eliminó la posibili-dad de considerar dentro de la base gravable un ingreso no-propio.

En lo que respecta a deducciones, el artículo 24 fracción -VII establece que cuando los pagos cuya deducción se protenda se hagan a contribuyentes obligados a trasladar el im -puesto al valor agregado, tal hecho conste en forma expresa y por separado en la documentación expedida; asimismo de --- acuerdo con el artículo 25 fracción XVI, no serán deducibles los pagos por concepto del impuesto al valor agregado que - el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieron ---- trasladado, con excepción del caso en que el contribuyente - no tenga derecho a acreditar o solicitar la devolución del - impuesto que le hayan trasladado o el que hubiese pagado --

con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a gastos o inversiones deducibles, con lo cual se pretende evitar el impacto en costos que pudiera representar el impuesto en cuestión.

3.- Abrogación de otros impuestos. Con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se abrogaron aparte del impuesto sobre ingresos mercantiles una serie de impuestos especiales.*

Para el año de 1981 y también con el propósito de adecuar el sistema de imposición indirecta en función de la introducción del impuesto al valor agregado, se expide la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicada en el Diario Oficial el 30 de diciembre de 1980, con cuya entrada en vigor se abrogaron cuatro Leyes, en las que se regulaba el impuesto sobre venta de gasolina, el impuesto sobre seguros, el impuesto sobre tabacos labrados y el impuesto sobre teléfonos, así como la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refreg

75.-Ver artículos Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1979.

cos que quedó abrogada a partir del 1º de enero de 1982. - Adicionalmente se derogan la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza y la Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas; las cuales quedarán abrogadas a partir del 30 de junio de 1982.

De todo lo anterior podemos apreciar que en los últimos dos años se ha logrado introducir una gran simplicidad en el sistema tributario indirecto a nivel federal, puesto que hasta el año de 1979 se contaba con 52 impuestos especiales y actualmente el número es de 10, incluyendo al propio impuesto al valor agregado. Asimismo, a nivel estatal y municipal también ha operado un cambio, ya que en apoyo al Sistema de Coordinación Fiscal y al Sistema Alimentario Mexicano se han abrogado o derogado más de 900 impuestos locales y municipales.

4. - Disposiciones Administrativas de carácter general más sobresalientes.

A partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, han sido emitidas ciertas disposiciones de orden administrativo que han coadyuvado en forma relevante en la operación del gravamen.

De tal manera, por principio de cuentas haremos mención al Decreto que Concede Crédito en Inventarios y Exenciones en Impuesto al Valor Agregado, expedido por el Ejecutivo Federal y publicado en el Diario Oficial de 7 de diciembre de 1979, cuyo contenido fue vigente por todo el año de 1980, en el cual aparte de concederse un crédito al activo circulante de las empresas comerciales e industriales, se liberó de pago a la enajenación de diversos artículos, tales como embarcaciones, maquinaria y equipo, que únicamente fueren utilizados en la explotación pesquera; alimentos balanceados para animales y las materias primas necesarias para producirlos; productos de medicina veterinaria, así como insecticidas y fungicidas; gas para uso doméstico, kerosinas, gasolina nova, gasolina extra, diesel y carbón vegetal; estableciéndose también que no pagarían el impuesto quienes concedieran el uso o goce temporal de los bienes utilizados en la pesca comercial, ni los que prestarán servicios de pesca.

Aunque el contenido de este Decreto perseguía beneficios para los contribuyentes, su validez jurídica es discutible, ya que aunque está fundamentado no está motivado, es decir no existe una relación congruente entre lo establecido y lo previsto en las normas jurídicas, y aún más el contenido va más allá de lo dispuesto en el mismo fundamento.

De tal manera el Decreto en cuestión está fundamentado en el artículo 89 fracción I constitucional, en donde se encuentra la facultad del Presidente para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; de lo que se desprende su facultad de expedir Reglamentos; aspecto que está acorde con la disposición en cuestión.

También se fundamenta en el artículo 39. fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 1979, en donde se establece que el Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda queda facultado para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes tributarias, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa y las infracciones o sanciones de las mismas; a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes; o sea que la facultad señalada deberá ejercerse a través del Secretario de Hacienda y no directamente por el Presidente, aspecto que no fue respetado, ya que el Decreto que ocupa nuestra atención fue emitido por éste último.

Asimismo, debemos realzar el hecho de que con las excepcio-

nes de pago del gravamen concedidas se afecta en forma esencial al objeto de la Ley, materia que es de la exclusiva -- competencia del legislador, puesto que se introducen verdaderas reformas, lo cual resulta inconstitucional, en base a que no son respetadas las formalidades inherentes a tales -- enmiendas legales.

Por último, en la fundamentación del Decreto en cuestión, -- también figura el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, en donde se dispone que el Ejecutivo Federal, no -- mediante disposiciones de carácter general, podrá conceder -- plazos para el pago de créditos fiscales, con reducción o -- eliminación de recargos; o bien, condonar o eximir, parcial o totalmente, del cumplimiento de obligaciones fiscales, -- cuando se haya afectado o trate de impedirse se afecte la -- situación de alguna región de la República, o de alguna rama de las actividades económicas.

En principio se apega a la norma jurídica, en cuanto que se trata de impedir que se afecte la situación de alguna rama de las actividades económicas al establecerse exenciones -- que beneficiaron principalmente a las actividades de pesca, ganadería y agricultura.

Sin embargo, al establecerse la exención a la enajenación --

de determinados hidrocarburos no se está tratando de impedir la afectación de alguna rama de la actividad económica, ni de una región, ya que su aplicación abarcó todo el territorio nacional; sino que tal medida a la par de afectar a la industria de hidrocarburos afectó a todas las actividades económicas del país, como es lógico de suponerse.

Por lo tanto, es necesario reiterar que lo hecho mediante Decreto Presidencial fue propiamente una reforma a la Ley, para lo cual debieron haberse seguido los mismos procedimientos que para su formación, de conformidad con el artículo 72 inciso f) constitucional, por lo que tal Decreto resulta inconstitucional.

Aunque todo lo anterior fue desarrollado en crítica de un ordenamiento que estuvo vigente durante el año de 1980, el cual aunque ya dejó de tener efectos, no por ese hecho deja de ser materia del presente análisis, ya que en base a esta primera práctica se han emitido otros Decretos semejantes con vigencia para los años de 1981 y el que está en curso, para los cuales son valederas las observaciones antes referidas, puesto que su fundamentación es idéntica; tales ordenamientos con en orden cronológico los siguientes:

1. - Decreto por el que se Conceden Exenciones en IVA, pu

blicado en el Diario Oficial de 29 de agosto de 1980. En el cual se dió una lista de productos alimenticios industrializados en cuya enajenación no se pagaría el impuesto, la cual se dió con un carácter político, más que por consideraciones económicas, teniendo vigencia a partir de su publicación hasta el 31 de diciembre de 1980.

2. - Decreto que Concede Exenciones en IVA, publicado en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1980. En el cual se autorizó el no pago del impuesto en la enajenación e importación de gas natural para uso doméstico, gas licuado, gasolina nova, diesel, tractomez, tractogas, petróleo diáfano y carbón vegetal, así como la aplicación de la tasa del 0 % a la enajenación de productos de medicina veterinaria; con vigencia por el año de 1981.

3. - Decreto que Concede Exenciones en IVA, publicado en el Diario Oficial de 4 de enero de 1982. En donde se volvió a reiterar el tratamiento de exención y aplicación de la tasa del 0 % a la enajenación de los bienes consignados en el anterior, con excepción de la gasolina nova y el diesel, con vigencia por el año en curso.

Circulares Misceláneas.

Con fecha 27 de marzo de 1980 fue publicada en el Diario Ofi

cial la Resolución que Establece y Deroga Disposiciones Administrativas de Carácter Fiscal, la cual contenía diversas disposiciones de carácter general para complementar disposiciones de la LIVA o de su Reglamento, entre las cuales se encontraba la lista de los artículos de uso agropecuario y pesquero por cuya enajenación no se pagaba el impuesto; las tiendas de dependencias y organismos públicos que no pagaban el gravamen por las enajenaciones que realizarán; el tratamiento de los causantes menores; los muebles que puede contener una casa habitación sin que se considere amueblada para efectos del otorgamiento de su uso o goce temporal; el listado de profesiones por cuyos servicios no se paga el impuesto; los formatos para efectos del pago; las personas que para efectos del gravamen pueden realizar avalúos, así como para determinar el valor de actos y actividades, etc.

Aparte de las anteriores disposiciones en esta Resolución se encontraban también otras relativas a los demás impuestos federales, razón por la cual se le dió en llamar Circular Miscelánea, recayendo tal denominativo en todas las resoluciones que de la misma índole se han emitido por los años de 1981 y el actual, ya que su vigencia es anual.

De tal manera, la Circular Miscelánea aplicable por el año de 1981, fue publicada en el Diario Oficial de 23 de febrero

ro de ese año, conteniéndose para efectos del impuesto al valor agregado las mismas disposiciones que la anterior, -- con excepción de lo relativo a los bienes de uso agrícola y pesquero por cuya enajenación no se pagaba el impuesto, -- puesto que en forma limitativa y reducida quedaron contemplados en la propia ley, precisamente en el artículo 20. A- fracción I, inciso e).

Asimismo, se encontraba la autorización para los contribu- yentes que operen con productos o servicios comúnmente con siderados como de consumo final, para trasladar el impuesto al valor agregado dentro del monto de la contraprestación, -- salvo que el adquirente o prestatario haga la solicitud ex- presa.

Por lo que toca a la Circular Miscelánea aplicable en este año, que fue publicada en el Diario Oficial del 19. de marzo, además de contenerse todas las disposiciones anteriores en lo que respecta al impuesto al valor agregado, nos encon tramos con otras diversas, entre las que figuran la regula- ción del acreditamiento en el caso de compras de gasolina y diesel, en las cuales la documentación comprobatoria expedi da por el enajenante no contenga la separación expresa del valor de la contraprestación y el monto del impuesto al va- lor agregado correspondiente; los requisitos que deberán -- cumplir los ejidatarios, comuneros, colonos o pequeños pro-

pietarios que realicen actividades agropecuarias, para soli
citar devoluciones del impuesto al valor agregado, aun cu
do no lleven libros de contabilidad; así como los porcenta=
 jes de acreditamiento de los causantes menores en base a --
 sus giros.

Por lo que quedó asentado nos damos cuenta que la emisión -
 de tales Circulares ha sido y será un instrumento de gran -
 relevancia en la administración del impuesto, aunque cabe -
 hacer la mención que dadas sus características sus disposi=
 ciones en algunos casos al crear normas de carácter general
 e impersonal invaden la esfera de competencia del legisla -
 dor en materia tributaria de acuerdo con los artículos 72 -
 fracción VII y 31 fracción IV constitucionales, e incluso -
 afectan elementos del impuesto, todo lo cual atenta contra=
 la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 cons=
 titucional, por lo que tales normas deben ser declaradas co
mo inconstitucionales.

A. - Disposiciones de carácter interno.

Para la resolución de problemas específicos que se han pre=
 sentado en la aplicación de la LIVA, la Secretaría de Ha --
 enda ha recurrido a la emisión, desde su entrada en vigor
 hasta la fecha, de diversas disposiciones de carácter inter
no, en donde se indica a las dependencias oficiales relacio

adadas con la administración impositiva el criterio a seguir en la aplicación de la misma, las cuales para su análisis - se pueden clasificar en tres grupos diferentes: los destinados a facilitar la administración del gravamen; los que procuran precisar el contenido de la Ley y su Reglamento; y -- las que otorgan un régimen especial por razones de política fiscal.

La vigencia de tales disposiciones es anual, debido a que - está acorde con el principio de anualidad que rige a las normas tributarias, establecido en el artículo 65 fracción III constitucional, y aún más porque con motivo de las reformas introducidas a la Ley año con año pueden quedar contempladas en la misma, que es en sí uno de los fines perseguidos por la autoridad, o porque dado que su contenido no dió el resultado esperado es necesaria su supresión. Debiéndose hacer la mención en este supuesto, de que a partir del año de 1981 las autoridades hacendarias en un afán por reducir el número de las disposiciones que ocupan nuestra atención - el cual fue muy elevado en el año de 1980, optaron por emitir Resoluciones particulares en lugar de disposiciones genéricas, debido primordialmente al hecho de que al tener este último carácter los beneficios otorgados se ampliaban de una manera no deseada, puesto que la intención era sólo favorecer a un determinado sector por razones de política fiscal.

De tal manera se encuentran diversas disposiciones que han sido aplicables durante los tres últimos años, debido a que el tratamiento contenido ha tenido que ser revalidado porque en la mayoría de los casos se trata de regímenes especiales en favor de sectores que juegan un papel determinante en los movimientos económicos de la nación.

La intención de este apartado no es entrar a un estudio detallado de todas las disposiciones de carácter interno emitidas, sino más bien nuestro objeto primordial es analizar su validez jurídica, por lo que sólo se hará una referencia somera de algunos de ellos.

En este orden de ideas, tenemos que los criterios tendientes a facilitar y simplificar la administración, tienen en común que establecen reglas para permitir a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales con mayor facilidad, ya que por lo general se trata de aquéllos que tienen una manera especial de administración interna o no cuentan con los recursos suficientes, de entre los que podemos mencionar el que se refiere al pago del impuesto retenido a comisionistas, que tiene su base en el artículo 28 del Reglamento de la LIVA, en el que se fija el procedimiento a que debe sujetarse el comitente para el pago del impuesto retenido a aquéllos y la forma de acreditamiento del mismo; así

como el referido a las empresas aerotransportistas, por medio del cual se les otorga la facilidad de poder consignar en sus declaraciones mensuales provisionales aparte del valor de todas las actividades llevadas a cabo por sus oficinas directas en el mes inmediato anterior a la declaración, las realizadas en la segunda quincena del mes anterior al inmediato y la primera de éste último por las agencias de viajes y otras personas que expendieran boletos.

Dentro de los criterios que procuran precisar el contenido de las disposiciones legales, podemos destacar los relacionados con la etapa de transición del impuesto aplicables a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, efectuados antes y después del 19. de enero de 1980, en cumplimiento de contratos celebrados con anterioridad a esa fecha, puesto que con ellos se dió solución a diversas situaciones conflictivas surgidas en tales operaciones.

Asimismo, se encuentra el relacionado a los requisitos y condiciones que deberán reunir las embarcaciones para pesca comercial, para que en su enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal sea aplicable la tasa del 0 %, en el cual se toma como base diversos Certificados expedidos por la Dirección de Marina Mercante; así como el referido a los

servicios proporcionados por músicos y cantantes ambulantes, por medio del cual se aclara que son proporcionados por artistas y por lo tanto no afectos al pago del gravamen.

De la misma manera, se encuentra el relativo a operaciones de financiamiento por las que las instituciones y uniones de crédito reciban o paguen intereses, por medio del cual se hace una relación de las operaciones que se consideren como financiamientos; así como el relativo al otorgamiento del uso o goce temporal de fincas destinadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos, en donde se establece que se consideraran como tales el suelo y las construcciones adheridas al mismo que en su caso existan, como silos, retenciones de agua, corrales, etc., que sólo estén dedicados a los fines señalados.

Por lo que respecta a los criterios que contienen regímenes especiales por razones de política fiscal, debemos destacar los siguientes:

Tratamiento a la importación de bienes tangibles recibidos por Embajadas y Consulados, acreditados en nuestro país.

Se establece que el personal acreditado en las embajadas que vengan en misión diplomática, extraordinaria o consular, así como sus padres, esposas e hijos, no estarán obligados

al pago del impuesto por la importación de bienes, tratándose de vehículos, objetos de viaje y demás artículos de uso personal y oficial que traigan consigo o reciban después de su llegada al país, siempre y cuando la operación se efectúe por conducto de las representaciones de referencia, quedando sujeto tal tratamiento a la condición de la más estricta reciprocidad.

Tratamiento para la enajenación de automóviles y camiones -- (comerciales) usados.

Se establece la opción para que las empresas cuyo giro sea la venta de automóviles usados adquiridos de personas que no realicen actividades empresariales, paguen el impuesto al valor agregado sobre la diferencia entre el precio de adquisición y el de enajenación, cumpliendo con determinados requisitos; con lo cual se da un trato equitativo a la realización de tales operaciones, al margen de las disposiciones contenidas en la Ley de la materia, en cuanto a la base.

Tratamiento a la edición y venta de libros, periódicos y revistas.

Se establece la aplicación de la tasa del 0% a las actividades de edición y venta de libros, periódicos y revistas, --

aún cuando éstos sean desperdicio, quedando excluidos del --- tratamiento los contribuyentes que se dediquen a la distri--- bución o venta de los mismos, estándose obligado al pago del impuesto al valor agregado por la prestación de servicios de publicidad. Con lo anterior se da un tratamiento especial, -- puesto que en la Ley aclamente se contempla la exención de -- pago de tales actividades.

Tratamiento para el servicio de despepite de algodón en rama.

Se aclara que los contribuyentes que presten el servicio de despepite de algodón en rama, directamente a los agriculto-- res, aplicarán la tasa del 0% del impuesto al valor agregado; aspecto que tiene la intención de favorecer la actividad -- agrícola, y que en la Ley de la materia no está establecido-- en forma expresa dentro de los servicios agropecuarios por -- cuya prestación se causa tal tasa.

Tratamiento del autotrasporte público.

Se libera de todas las obligaciones consagradas en la LIVA a quienes prestan el servicio de transporte de personas y bie-- nes, aún cuando cuenten con concesión o permiso federal para operar, para lo cual deberán de cumplir con ciertos requisi-- tos, con lo cual se otorga un tratamiento especial al margen de la Ley. Por otro lado se permite a los usuarios de tales-- servicios una acreditamiento del cuatro por ciento sobre el-

valor total de la contraprestación pactada, así como la deducción de la diferencia como costo para efectos del impuesto sobre la renta, aunque en la documentación comprobatoria no conste en forma expresa el impuesto al valor agregado. Este tratamiento como se puede observar obedece a razones netamente políticas, por la fuerza que tiene este sector.

Régimen de Constructores.

Se establece un tratamiento especial que exime de la obligación de pago del impuesto al valor agregado a quienes prestan servicio de construcción y ampliación de inmuebles para casa habitación, así como de instalación de casas prefabricadas, considerándose como casas habitación los asilos y orfanatorios, con lo cual se otorga una exención no prevista en la Ley de la materia.

Por otra parte, respecto a la validez jurídica de todas las disposiciones a que se hizo referencia, primordialmente en lo que respecta a las que otorgan regímenes especiales por razones de política fiscal, se deben destacar los siguientes puntos:

El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente -- hasta el 30 de septiembre del presente año, señala en forma categórica que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas serán de aplicación estricta, esto es que en la

aplicación de la norma tributaria se deberá atender en forma exclusiva a su texto, no pudiendo por ningún motivo conceder tratamientos especiales al amparo de esta misma, puesto que de lo contrario se estaría atentando contra el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional en relación con el 31 fracción IV del mismo ordenamiento legal.

Tal principio consiste en el hecho de que todo impuesto debe estar establecido en una Ley, la cual debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos, la base, la tasa, las exenciones, etc., por lo que todos estos elementos son del exclusivo dominio del legislador y no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Por otro lado, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, o sea que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, lo contrario, desde un punto de vista tributario, es decir la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas y exenciones tributarias, que da como re-

sultado una incertidumbre jurídica, deben ser catalogados como actos inconstitucionales.

En este orden de ideas, cuando con el contenido de las disposiciones administrativas de carácter interno antes referidas, se creen normas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, sin limitarse a la mera ejecución de la norma establecida, los actos de las autoridades que les den origen, así como los que se funden en ellas importan una violación al principio de legalidad ya descrito, por lo que deben ser consideradas inconstitucionales, aunque con su emisión se persiga un beneficio para los contribuyentes, ya que tal intención puede ser complementada mediante reglas que reúnen las formalidades requeridas, por lo que tratándose de disposiciones que otorguen regímenes especiales al margen de la Ley, lo conveniente sería elevarlas al texto de esta misma, tomándose como apoyo su aceptación y práctica general.

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

CAPITULO PRIMERO.

- 1.- Los impuestos al consumo se dividen en los que gravan el comercio exterior y los que lo hacen sobre el consumo interno, encontrándose en estos últimos dos modalidades, la general y la selectiva, con la primera solamente se busca la recaudación, y con la segunda además de lo anterior se trata de influir en la formación de los precios.
- 2.- Los primeros impuestos al consumo que se conocen surgieron para financiar los gastos de la Primera Guerra Mundial, al generalizarse una serie de impuestos de sellos o al lujo sobre determinados productos, globalizándose posteriormente su aplicación. En los países del continente americano sus antecedentes más remotos son las alcabalas.
- 3.- Los dos diferentes tipos generales de aplicación de los impuestos a las ventas son el tipo Monofásico y el tipo Plurifásico, los cuales a su vez dan la pauta para la existencia de varias alternativas, que tienen como punto de partida la estructura de la industrialización y comercialización de los bienes y servicios.
- 4.- El impuesto a las ventas tipo plurifase acumulativo o en cascada, adolece de varias deficiencias que en suma causan perjuicios tanto al consumidor final como a la economía en general, por lo que en busca de un tipo que subsanara tal situación se gestó el no acumulativo de valor agregado, con el

cual se suprime el efecto en cascada.

CAPITULO SEGUNDO.

1.- Los impuestos a las ventas fueron establecidos en la legislación francesa con el fin de llevar a cabo la recaudación tributaria y lograr justicia fiscal. Posteriormente con esos mismos fines se adoptó el impuesto al valor agregado.

2.- Los rasgos característicos del impuesto al valor agregado francés, son los siguientes:

- a).- Se considera al acto gravado en sí mismo independientemente de la situación personal de aquél que lo realiza; b).- Se permite la integración opcional al sistema a diversos sujetos; c).- Las actividades afectas al gravamen son la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el autoconsumo y las importaciones; d).- La base imponible en forma general esta constituida por la prestación pactada aumentada con los cargos e impuestos diferentes al de valor agregado, tomándose en el caso de la importación el valor consignado en el Código Aduanal Francés; e).- Existen cuatro tasas distintas, del 7%, 14%, 17.60% y 33.13%, por medio de las cuales se afecta con diversa intensidad a las operaciones afectas al gravamen; f).- Existe el mecanismo de la "Prorrata", consistente en el hecho de que el sujeto que efectúe operaciones en las que solamente algunas estén afectas al impuesto, solamente podrá deducir el porcentaje correspondiente a las activida--

des gravadas.

3.- El impuesto al valor agregado fué establecido en Alemania en acatamiento de las Directivas de la Comunidad Económica Europea, en las que se consignaba la obligación para todos los países miembros de introducir en sus legislaciones el mencionado gravamen.

4.- Las características del impuesto al valor agregado alemán son semejantes a la legislación francesa, pero contando con rasgos particulares como lo son:

a).- Los sujetos sólo pueden ser empresarios, entendiéndose por ello las personas que de una manera independiente ejercen una actividad industrial, comercial o profesional; b).- Solamente se cuenta con la existencia de tres tasas, que son del 5.5%, 11% y 35%; c).- Se encuentra la noción de pre impuestos, que son aquéllos cubiertos en la adquisición de materias primas y los pagados en la importación.

5.- La adopción del impuesto al valor agregado en la legislación italiana tuvo también su fundamento en la obligación como país miembro de la Comunidad Económica Europea de seguir los lineamientos de sus Directivas.

6.- Las disposiciones del impuesto al valor agregado italia no son similares a las de las legislaciones francesa y alemana, pero cuenta con características propias, entre las que podemos mencionar:

a).- Será considerado sujeto cualquiera que compre bienes o reciba servicios gravados; b).- Existen tres tasas distintas que son del 9%, 14% y 35%, en combinación con otras --- tres transitorias del 1%, 3% y 6%.

7.- Con la unificación de todas las legislaciones de los -- países miembros de la Comunidad Económica Europea en torno al impuesto al valor agregado, se busca abatir trabas en la circulación de mercancías y lograr un verdadero mercado común.

8.- El impuesto al valor agregado fué introducido en las le gislaciones tributarias de los países miembros de la Comuni dad Económica Europea, siguiéndose lineamientos generales, - pero adecuándose la mecánica operativa a las circunstancias objetivas de cada país.

9.- En base a las experiencias europeas se estableció en la Ley del Impuesto al Valor Agregado nacional en forma expresa la tasa del 0%.

CAPITULO TERCERO.

1.- El Anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, dado a conocer por las autoridades hacendarias en - el año de 1968, es el primer antecedente de un trabajo es-- tructurado que tenía por objeto introducir el impuesto al - valor agregado en el sistema tributario mexicano.

2.- En base a los estudios llevados a cabo sobre el texto -

del Anteproyecto, y dadas las diversas deficiencias puestas de relieve, fué que en el año de 1969 fue emitido el Proyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, sin que por ello fuera establecido el impuesto al valor agregado en México por razones de política fiscal.

3.- Para la elaboración tanto del Anteproyecto, como del Proyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, se tomaron en consideración los regímenes tributarios de los países europeos que ya habían adoptado el impuesto al valor agregado, por lo cual tales trabajos tuvieron mucha utilidad para la emisión de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que entró en vigor en 1980.

CAPITULO CUARTO.

1.- Durante el período previo a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue puesta a consideración de los gobernados, lo que dió como resultado diversas reformas a su texto, así como la implementación de diversos tratamientos preferenciales.

2.- Con la implantación del impuesto al valor agregado en México se suscitó la obtención de una ganancia por parte de los comerciantes e industriales, ya que a pesar del crédito en inventarios, tales contribuyentes incrementaron sus precios, obteniendo un lucro a costa de los consumidores.

3.- El legislador nacional le dió a la Ley del Impuesto al-

Valor Agregado la estructura adecuada para contemplar los elementos esenciales del gravamen, tales como el sujeto, objeto, base, tasas del impuesto y las exenciones; así como los diversos lineamientos de su mecánica operativa, como lo es el acreditamiento, el momento de sujeción, forma y época del pago y las obligaciones de los contribuyentes.

4.- La estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nacional es muy similar a la de las legislaciones europeas, en tanto que se contemplan los mismos elementos esenciales, variando sólo en los aspectos operativos.

5.- Las principales diferencias que encontramos entre el impuesto al valor agregado y el abrogado impuesto sobre ingresos mercantiles, son las siguientes:

I.V.A.

SUJETO. Inclusión de entes públicos y personas físicas y morales que realicen actos accidentales.

OBJETO. Gravación genérica de actividades, incluyéndose las importaciones y los actos de naturaleza civil.

I.S.I.M.

SUJETO. No sujeción de entes públicos ni de personas físicas o morales que realizarán actos accidentales.

OBJETO. Se gravaban solamente los ingresos obtenidos por la realización de actos mercantiles, excluyendo la importación.

BASE. La constituye el valor total de los actos o actividades gravados, incluyendo cualquier concepto que lo aumente.

TASA. Existe una general del 10%, y dos preferenciales del 6% y 0%.

TRASLACION. Obligatoriedad de hacerlo en forma expresa y por separado.

ACREDITAMIENTO. Deducción del impuesto causado del trasladado por proveedoras y el pagado en la importación.

FIGO. Declaración consolidada en caso de contar con varios establecimientos.

6.- En el impuesto al valor agregado mexicano se dan las dos modalidades de la imposición al consumo interno, esto es la general y la colectiva.

7.- El impuesto al valor agregado es un tributo del tipo de alícuota proporcional, ya que consiste en un porcentaje de la base imponible que permanece constante al variar la primera, aumentando la cuantía de la obligación en proporción constante al aumentar la base.

BASE. Estaba constituida solamente por el ingreso obtenido.

TASA. Existían aparte de la general del 4%, cinco tasas especiales del 5%, 7%, 10%, 15% y 30%.

TRASLACION. Potestativa por el contribuyente.

ACREDITAMIENTO. No existía

FIGO. Cada establecimiento presentaba su propia declaración.

3.- En el texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentran exenciones objetivas y subjetivas, con las primeras se busca lograr una aplicación más equitativa del gravamen, así como facilitar el desarrollo de una cierta actividad económica; y las segundas obedecen a requerimientos de naturaleza política, económica o social.

CUENTAS CUENCO.

1.- La intención originaria del legislador nacional con la implantación del impuesto al valor agregado, no fue obtener un aumento de los ingresos del Estado, sin embargo tal implantación representó un aumento en los índices recaudatorios, atendiendo a los datos aportados por las estadísticas.

2.- Debido al abatimiento del efecto acumulativo, se surtió en principio la tendencia de las empresas hacia el ahorro y la inversión, ya que su capacidad financiera se ve incrementada, pero tal hecho es minimizado tomándose en consideración la espiral inflacionaria por la que atraviesa el país.

3.- Con el aumento de la recaudación se vió favorecido el gasto público, desarrollándose diversos programas prioritarios, pero con el incremento del circulante para complementar el financiamiento de tales actividades se favoreció aún más la inflación.

4. - Del examen del índice de los precios del año en que fue implantado el impuesto al valor agregado, se desprende que tuvo un carácter inflacionario.

5. - En términos generales el impuesto al valor agregado no ha sido antieconómico, administrativamente hablando, ya que por un lado no ha incrementado los costos de los empresarios, y por otro los índices de acumulación de utilidades en su administración no menoraba el producto interno.

6. - La adopción del impuesto al valor agregado fue una medida que permitió por un lado integrar a forma voluntaria el sistema tributario nacional en el rubro de la imposición indirecta indirecta.

7. - Asimismo, con el impuesto al valor agregado se ha logrado introducir una gran simplificación respecto a la imposición al consumo a nivel estatal y municipal, jugando un papel relevante en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

8. - Los Decretos presidenciales que emanan de secretarías especiales son violatorios del principio de legalidad consagrado en los artículos 10 en complemento con el 24 fracción IV constitucionales, por lo que tales tratamientos, de conformidad con los preceptos legales citados, deben ser anulados al texto de la Ley.

9.- Aunque las Circulares Misceláneas de hecho son un instrumento eficaz en la administración del impuesto al valor agregado, la mayoría de su contenido es inconstitucional, ya que por un lado invade la esfera de competencia del poder legislativo, de acuerdo con los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII constitucionales, y por otro afecta los elementos esenciales del impuesto, por lo que viola la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional.

10.- Las disposiciones de carácter interno emitidas por las autoridades hacendarias para la administración del impuesto al valor agregado son:

1.- Las destinadas a facilitar la administración del gravamen; 2.- Las que procuren precisar el contenido de la Ley y su Reglamento; y 3.- Las que otorgan regímenes especiales por razones de política fiscal.

11.- Tales disposiciones son inconstitucionales, ya que atentan contra el contenido de los artículos 16 y 31 fracción IV constitucionales, por lo que deberán ser plasmadas en el texto de la Ley o del Reglamento, según sea el caso.

BIBLIOGRAFIA.

1. - COSCIANI, CESARE. El Impuesto al Valor Agregado. Trad. por el Dr. Carlos M. Giuliani. Ed. Artes Gráficas, Buenos Aires, Argentina 1969
2. - DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México, D. F. 1979.
3. - FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas. Ed. Porrúa, México, D. F. 1979.
4. - FONTENEAU, PIERRE. Les Tableaux Fiscaux Europeens. Ed. Les Cahiers Fiscaux Europeens, París, Francia 1977.
5. - MARGAIN MANATOU, EPILIO. Derecho Tributario Mexicano.- Ed. Universitaria Potosina, 1969.
6. - PARAS PAGES ALBERTO Y JIMENEZ DELGADO MIGUEL. Impuesto al Valor Agregado. Comentarios al Proyecto Mexicano. --- Centro de Investigación Tributaria, México, D. F. 1972.
7. - SOMERS M. HAROLD. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Ed. Fondo de Cultura Económica. México, D. F. 1967.

LEGISLACION CONSULTADA.

1. - LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Textos de 1980, 81 y 82.
2. - REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. --- Texto de 1980.
3. - CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Texto de 1982, vigente hasta el 1º. de octubre.

4. - CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Texto vigente a partir del 1º de octubre de 1982. Publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1981.
5. - LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Texto 1982.
6. - CODIGO ADUANERO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Texto de 1982, vigente hasta el 1º de julio.
7. - LEY ADUANERA. Texto 1982 1982, Publicado en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1981 cuya vigencia se inició el 1º de julio.
8. - DECRETO QUE CONCEDE CREDITO EN INVENTARIOS Y EXENCIONES EN I.V.A. Publicado en el Diario Oficial de 7 de diciembre de 1979.
9. - RESOLUCION QUE ESTABLECE Y DEROGA DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS DE CARACTER FISCAL. Publicada en el Diario Oficial de 27 de marzo de 1980.
10. - DECRETO QUE CONCEDE EXENCIONES EN I.V.A. Publicado en el Diario Oficial de 29 de agosto de 1980.
11. - LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES. Publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1979.
12. - DECRETO QUE CONCEDE EXENCIONES EN I.V.A. Publicado en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1980.
13. - RESOLUCION QUE ESTABLECE Y DEROGA DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS DE CARACTER FISCAL. Publicada en el Diario Oficial de 23 de febrero de 1981.

14. - LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVER
SAS DISPOSICIONES FISCALES. Publicada en el Diario
Oficial de 31 de diciembre de 1980.
15. - DECRETO QUE CONCEDE EXENCIONES EN I. V. A. Publicada
do en el Diario Oficial de 4 de enero de 1982.
16. - RESOLUCION QUE ESTABLECE Y DEROGA DISPOSICIONES AD-
MINISTRATIVAS DE CARACTER FISCAL. Publicada en el-
Diario Oficial de 12. de marzo de 1982.