



**PROPUESTA PARA HOMOLOGAR LAS TASAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
CON BASE EN LOS PRINCIPIOS UNIVERSALES DE LOS IMPUESTOS**

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro en Impuestos

Presenta:

Fernando Anselmo Escobar

Dirigido por:

Dra. Graciela Lara Gómez

SINODALES

Dra. Graciela Lara Gómez
Presidente

M. en I. Miguel Juan Niño Rodríguez
Secretario

M. en I. Amalia Rico Hernández
Vocal

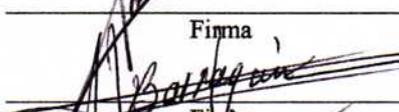
Dr. Fernando Barragán Naranjo
Suplente

M. en A. Josefina Moreno y Ayala
Suplente

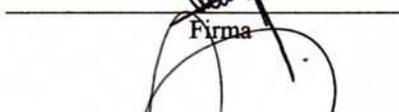
C.P. Héctor Fernando Valencia Pérez
Director de la Facultad de Contaduría y
Administración

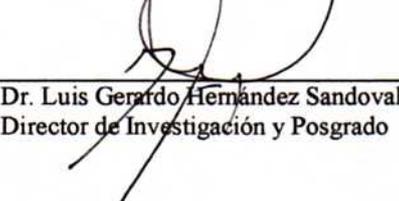

Firma


Firma


Firma


Firma


Firma


Dr. Luis Gerardo Hernández Sandoval
Director de Investigación y Posgrado

RESUMEN

México tiene tres grandes fuentes de ingresos: los ingresos tributarios, los ingresos no tributarios y los ingresos que provienen de organismos descentralizados y paraestatales. Los ingresos federales para el ejercicio fiscal de 2002, representaron un poco más de 22.5 puntos porcentuales del Producto Interno Bruto (PIB), que se segregan de la siguiente manera: ingresos tributarios 11.8%; ingresos no tributarios 4.2% e ingresos de organismos y empresas 6.5%. Estas cifras indican que en el año de 2002, los impuestos significaron más de la mitad del ingreso nacional, logrando apenas una proporción impuestos/PIB de 11.8%, sobrecargando su estructura tributaria en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) con 5.2 puntos porcentuales, y en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con un 3.5% del PIB. Representando estos dos impuestos, más del 70% de los ingresos fiscales federales. La separación de estos dos impuestos lo único que denota es una recaudación muy pobre en el IVA. Comparativamente con países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), México recauda una cifra como proporción del PIB muy baja, ya que el promedio para el año de 2000, en esta organización asciende a 6.9 del mismo, mientras que la de nuestro país, para el mismo año, alcanza tan solo poco más de 3.5%. Cuando se le compara con respecto a países de América Latina, México tampoco muestra buen desempeño, ya que, el promedio de la región se ubica en 5.5% del PIB, mientras que la de México es de 3.5%, por arriba de Panamá y ligeramente superando a Ecuador. De aquí la propuesta de la investigación documental en el sentido de que el IVA debiera concentrarse en incrementar la recaudación -aún y a costa de no alcanzar los objetivos de equidad- mediante la homologación de las tasas del IVA a una sola tasa, acompañada con una base ampliada y limitando la tasa cero únicamente a las exportaciones, así como, eliminar o reducir las exenciones, con el propósito de aumentar la proporción impuestos/PIB, fortaleciendo de esa manera el combate a la pobreza y mejorando la infraestructura del sistema fiscal con los recursos adicionales que se perciban.

(Palabras claves: Incrementar la Recaudación, Homologación de las Tasas, Base Ampliada, Eliminar o Reducir las Exenciones, Aumentar la Proporción Impuestos/Producto Interno Bruto)

SUMMARY

Mexico has three great sources of income: taxed income, non-taxed income and income that comes from decentralized and state-based paraestatal organisms. Federal income for the 2002 fiscal year represented a little more than 22.5 percentage points of the Gross Internal Product (GIP) that is broken down in the following manner: tax income 11.8%, non-tax income 4.2% and income from paraestatal organisms and businesses 6.5%. These figures indicate that in the year 2002, taxes made up more than half of the national income, achieving a gross internal tax/product proportion of barely 11.8%, overloading its tax structure in the income tax (ISR) with 5.25 percentage points, and in the sales tax (IVA) with 3.5 percent of the gross internal product (GIP/PIB). These two taxes represent the majority of the 70 % of the federal tax revenue. The only thing denoted by the separation of these two taxes is a very poor tax collection of sales tax. Comparatively with countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OCED), Mexico collects a very low figure in proportion to that of the GIP, being that the average for the year 2000, in this organization ascends to 6.9% of the same while that of our country for the same year reaches only a little more than 3.5%. When compared with respect to countries in Latin America, Mexico does not show good performance either, being that the average of the region is placed in 5.5% of the GIP, while that of Mexico is of 3.5% above Panama and slightly beating Ecuador. From here the documented research proposal in the sense that the IVA (tax) should concentrate on increasing the collection -even and at risk of not reaching the objectives of fairness- by means of bringing into line the sales tax rates to one single rate, accompanied by a wider base and limiting the 0 rate only to exports, eliminating or at least reducing the tax exemptions with the purpose of increasing the GIP proportion, in that way strengthening the fight against poverty and improving the infrastructure of the fiscal system with the additional resources that are perceived.

(Key words: Increase the Tax Collection, Homologation of the Rates, Extended Base, Eliminate or Decrease the Tax Exemptions, Increase the Proportion Tax/Gross Internal Product)

DEDICATORIAS

A MIS PADRES:

Por la enseñanza de los valores que transformaron mi ser en persona íntegra.

A MI ESPOSA:

Por tu paciencia llevada al límite. Con amor.

A MIS HIJOS Y NIETOS:

Por su extensión de la vida.

A MI HERMANA ELIA (q.e.p.d):

Con mi eterno cariño.

A MIS DEMÁS HERMANOS:

Aunque no los menciono los quiero por igual.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por la vida otorgada.

A MIS MAESTROS:

Por sus oportunas y atinadas opiniones.

A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS:

Por compartir su amistad. Con afecto.

ÍNDICE

	Página
RESUMEN	i
SUMMARY	ii
DEDICATORIAS	iii
AGRADECIMIENTOS	iv
ÍNDICE	v
ÍNDICE DE CUADROS	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. MARCO METODOLÓGICO Y ANÁLISIS DEL PROBLEMA	
1.1 INTRODUCCIÓN	4
1.2 MARCO CONCEPTUAL	6
1.3 DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	7
1.4 DETERMINACIÓN DE LAS NECESIDADES DE LA INVESTIGACIÓN	10
1.5 DETERMINACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	10
1.6 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN	11
1.7 ESPECIFICACIÓN DE LAS PREGUNTAS DE LA INVESTIGACIÓN	13
1.8 ESTIPULACIÓN DE LA HIPÓTESIS	13
1.9 MÉTODO DE RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN	16
1.10 ANÁLISIS DEL PROBLEMA	18
1.11 MARCO TEÓRICO	19
CAPÍTULO 2. MARCO HISTÓRICO, CARACTERÍSTICAS Y ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
2.1 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA	39
2.2 ANTECEDENTES DEL IVA EN AMÉRICA LATINA	40
2.3 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO	41
2.3.1 IMPUESTOS PRECEDENTES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	41
2.3.2 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES	42
2.3.3 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	44
2.3.4 INICIO DE LA VIGENCIA Y MODIFICACIONES A LA LEY DEL IVA	56
2.4 ESTRUCTURA ACTUAL DE LA LEY DEL IVA	62
2.5 ESQUEMA DE FUNCIONAMIENTO DEL IVA	63
2.6 EL ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	66
2.7 FLUJO DE EFECTIVO COMO MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL IVA	88
2.8 LOS ACTOS O ACTIVIDADES OBJETO DEL IVA	95
2.9 EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	97
2.10 BASE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	99
2.11 TASAS DEL GRAVAMEN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	101
2.12 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL REPECOS	107

CAPÍTULO 3. LOS PRINCIPIOS UNIVERSALES DE LOS IMPUESTOS

3.1	LOS PRINCIPIOS DOCTRINARIOS	112
3.1.1	PRINCIPIOS DE ADAM SMITH	113
3.1.2	PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER	120
3.1.3	PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS	124
3.1.4	PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK	127
3.2	LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	138
3.2.1	PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD DE LA CONTRIBUCIÓN	139
3.2.2	PRINCIPIO DE GENERALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES	140
3.2.3	PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO	141
3.2.4	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LA CONTRIBUCIÓN	143
3.2.5	PRINCIPIO DE LEGALIDAD	147

CAPÍTULO 4. LOS PRINCIPIOS UNIVERSALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

4.1	PRINCIPIO DEL MÉTODO FINANCIERO O IMPUESTO VERSUS IMPUESTOS	153
4.2	PRINCIPIO DE LA EXENCIÓN LEGAL NO ES UNA EXENCIÓN REAL	156
4.3	PRINCIPIO DE LA VERDADERA EXENCIÓN ES LA TASA 0%	157
4.4	PRINCIPIO DE LA NO DEDUCIBILIDAD PARA ISR NO ES ACREDITABLE PARA IVA	158
4.5	PRINCIPIO DE SUBSTITUCIÓN DE UNA DE LAS PARTES POR LA AUTORIDAD	159
4.6	PRINCIPIO DE AJUSTE NECESARIO POR DESFASE	160
4.7	PRINCIPIO DE LA REGLA ESPECIAL DEROGA A LA GENERAL	162

CAPÍTULO 5. PROPUESTA PARA HOMOLOGAR LA TASA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1	REFORMA FISCAL INTERNACIONAL	164
5.2	REFORMA FISCAL NACIONAL	168

	CONCLUSIÓN	173
--	-------------------	-----

	BIBLIOGRAFÍA	175
--	---------------------	-----

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro		Página
1.11.1	INGRESOS FEDERALES ENERO-DICIEMBRE DE 2002	21
1.11.2	IMPUESTOS FEDERALES ENERO-DICIEMBRE DE 2002	21
1.11.3	CARGA FISCAL INTERNACIONAL % DEL PIB AÑO 2000	23
1.11.4	IMPUESTO SOBRE LA RENTA % DEL PIB AÑO 2000	25
1.11.5	IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO % DEL PIB AÑO 2000	27
1.11.6	TASAS GENERALES DEL IMPUESTO AL CONSUMO AÑO 2000	28
1.11.7	PRODUCTIVA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	29
1.11.8	IMPUESTOS AL CONSUMO EN PAÍSES DE LA OCDE	30
1.11.9	TASAS DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN PAÍSES DE LA OCDE	35
2.3.3.1	CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL ISIM E IVA	55
2.3.4.1	MODIFICACIONES A LA LEY DEL IVA DESDE SU ORIGEN	56
2.3.4.2	NÚMERO DE MODIFICACIONES A LA LEY DEL IVA Y AÑO DE ORIGEN	57
2.3.4.3	TASAS DE LA LEY DEL IVA DESDE SU INICIO DE VIGENCIA	61
2.4.1	ESTRUCTURA ACTUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	62
2.5.1	FUNCIONAMIENTO DEL TRASLADO Y EL ACREDITAMIENTO DEL IVA	64
2.5.2	FUNCIONAMIENTO DE LA EXENCIÓN DEL IVA	65
2.6.1	EFECTO DEL IVA PAGADO EN LAS ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS	75
2.7.1	MOMENTO DE CAUSACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	90
2.8.1	OBJETO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	96
2.9.1	ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE PAGA EL IVA	97
2.10.1	BASE IMPONIBLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IVA	100
5.2.1.	PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES	170

INTRODUCCIÓN

La necesidad de que un país cuente con recursos suficientes para hacer frente a las responsabilidades del gobierno, en materia de provisión de servicios de infraestructura, educación y salud, entre otros aspectos, fundamentales para alcanzar un desarrollo económico incluyente, es lo que debe inducir en lo general a diseñar políticas fiscales para aumentar la recaudación; así como, a crear instituciones para el cumplimiento de la ley, lo cual también trae consideraciones económicas. En particular, el problema de agente principal. La institución recaudadora es el agente que tiene una imperfecta capacidad de supervisión, pero al mismo tiempo debe diseñar la estructura de recaudación, castigo y auditoría para cumplir con las metas de ingreso proyectadas.

Cuando los recursos públicos son insuficientes, surge la necesidad de buscar reformas en el ámbito fiscal. Lo anterior se hace más urgente en un contexto de globalización, especialmente en los países en desarrollo, a fin de aumentar la competitividad y poner en marcha redes de seguridad social enfocadas a proteger a los sectores más afectados.

Al revisarse la experiencia internacional, si bien se insistió en que no existen fórmulas únicas, fue posible observar en el desarrollo de la investigación algunos elementos comunes. Entre ellos, vale la pena destacar los siguientes:

- En cualquier reforma fiscal debe existir certeza de que el manejo de los recursos públicos cumpla con estándares adecuados de transparencia.
- La implementación de una reforma fiscal requiere de una comunicación estrecha con la sociedad.
- La política de gasto es mucho más eficaz que la de ingreso cuando el objetivo es mejorar la distribución del ingreso.
- Los sistemas impositivos modernos descansan fundamentalmente en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por ello, para llevar a cabo una reforma fiscal, es preferible concentrar los esfuerzos en estos dos impuestos.

- Si bien el Impuesto Sobre la Renta puede contribuir al logro de objetivos de recaudación y equidad, en un mundo globalizado resulta cuestionable buscar mayores ingresos mediante este impuesto una vez que la carga impositiva ha alcanzado cierto nivel. En parte, por lo anterior, el IVA debe orientarse al aumento de los ingresos impositivos.
- Por otro lado, la experiencia internacional muestra que la eficiencia de este impuesto, y en general de cualquier otro, mejora de manera considerable cuando es de aplicación general.
- Asimismo, entre más se disminuyan los regímenes especiales, los esfuerzos de fiscalización pueden tener un efecto más importante para el aumento de la base impositiva.

Otro elemento que vale la pena destacar es la importancia que en varios países se asigna al fortalecimiento de la confianza, mediante la aplicación de políticas fiscales con una orientación de mediano y largo plazos.

En este contexto, el trabajo de investigación se estructura de la siguiente manera. El Capítulo Uno describe el Marco Metodológico seguido para la formulación del presente trabajo de investigación documental, que inserta el marco conceptual, definición del problema, determinación de las necesidades y objetivos de la investigación, justificación e importancia de la investigación, especificación de las preguntas de la investigación, estipulación de la hipótesis y método de recopilación de la información. A su vez, versa sobre el análisis del problema, en el cual se analizan las fuentes de ingresos de México y el impacto en la proporción del Producto Interno Bruto, se detallan los ingresos fiscales, que representan una proporción de 11.8 puntos porcentuales del Producto Interno Bruto, muy por debajo de la media de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de la que nuestro país forma parte. Asimismo, se presenta un comparativo de la carga fiscal internacional, así como la productividad del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado de los países de la OCDE y de América Latina,

para concluir con las tasas generales y reducidas del impuesto al consumo y la gran cantidad de excepciones que presenta la Ley del Impuesto al Valor Agregado Mexicana.

En el Capítulo Segundo se desarrolla el Marco Histórico y las características generales del Impuesto al Valor Agregado tomando en consideración los antecedentes internacionales –Europa y América Latina-, así como los de nuestro país, mencionando los impuestos que quedaron subsumidos con la entrada en vigor del Impuesto al Valor Agregado, haciendo hincapié en el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles por sus características versus con aquél. En este mismo capítulo, se presenta la estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a efecto de tener una serie de elementos que permitan visualizar su evolución durante los veintiséis años de vigencia, conocer los elementos del impuesto –sujeto, objeto, base imponible y tasa-, sus excepciones, algunos conceptos importantes –IVA por pagar base flujo, IVA acreditable-, y el esquema de funcionamiento.

El Capítulo Tercero se centra en el Análisis de los Principios Doctrinarios de: Adam Smith, Adolfo Wagner, Harold M. Sommers y de Fritz Neumark y de los Principios Constitucionales. Principios que conllevan el propósito justificar la creación de cualquier sistema tributario en sus aspectos doctrinarios y legales.

El Capítulo Cuarto hace referencia a los Principios Universales del Impuesto al Valor Agregado, líneas de acción que deben observar los legisladores en el proceso de creación de impuestos tipo IVA.

Por último, en el Capítulo Quinto se presenta la propuesta de homologar las tasas del Impuesto al Valor Agregado a una sola tasa, acompañada con una base ampliada y limitando la tasa cero únicamente a las exportaciones, así como, -preferentemente- eliminar las exenciones o reduciéndolas al mínimo posible, con el propósito de aumentar la proporción impuestos/Producto Interno Bruto, fortaleciendo de esa manera el combate a la pobreza, mejorar la infraestructura del sistema fiscal y capacitar a los servidores públicos con los recursos adicionales que se obtengan.

CAPÍTULO 1

MARCO METODOLÓGICO Y ANÁLISIS DEL PROBLEMA

1.1 INTRODUCCIÓN

La generación de conocimiento implica una actividad de investigación que conlleva una gran necesidad de planear todo el proceso de la misma, la planeación significa elaborar un proyecto que indique claramente las etapas por realizar, definir qué es lo que se pretende elaborar, qué tipo de investigación se llevará a cabo, qué tipo de datos se recopilarán y cómo; qué metodología se utilizará para analizar los datos, entre otros. Este proyecto es la organización del trabajo. La mente tiende a distraerse con otros aspectos relacionados con el tema de la investigación, no dirigidos directamente a la solución del problema que se desea investigar; es allí donde un esquema resulta útil. El proyecto se convertirá en una guía en la administración del trabajo.

Administrar la investigación, expone Naghi Namakforoosh, “es análogo a otras funciones del administrador, como contabilidad, producción, finanzas, etcétera. Se necesita tomar decisiones acerca de las actividades que se deben realizar en el trayecto de una investigación”¹. Para que la investigación sea eficiente, eficaz, efectiva y económica, requiere de la aplicación del proceso de la administración, es decir, planear, organizar, dirigir y controlar el proyecto de la investigación antes de su formulación.

Un proyecto de investigación es como una ingeniería fiscal. Formular una planeación fiscal sin el conocimiento integral de los preceptos legales, fiscales, contables y administrativos derivará en un grave riesgo para el contribuyente. Así, al realizar una investigación sin el proyecto existe una gran probabilidad de llegar a un resultado totalmente diferente de lo previsto.

En este sentido, la investigación consiste en un proceso riguroso, sistemático, que precisa de una metodología y ésta, a su vez, requiere de procedimientos. Es una serie de

¹ Naghi Namakforoosh Mohammad, *Metodología de la Investigación*, Editorial Limusa, México, 2005, p. 59.

métodos tendientes a generar conocimiento para esclarecer dudas mediante una serie de etapas que siguen una secuencia lógica, que toman como punto de origen la realidad en función de la búsqueda de nuevos conocimientos.

Luego entonces, toda investigación está implícita en algún tipo de conocimiento, que no puede darse al margen de él, o sea que tiene una razón de ser en cuanto que persigue un objetivo, el de conocer, de ahí que la investigación está circunscrita a cumplir con dos aspectos: la parte del proceso y la parte formal.

La parte del proceso es la que se apega a la metodología; a la aplicación de lo lógico; a la realidad o hechos observables, para poner a prueba una hipótesis, un supuesto tentativo, una proposición sujeta a comprobación y que, con base en las evidencias, se cuestiona.

La parte formal, es más mecánica, es la forma como se presenta el resultado del proceso de la investigación.

La metodología es el procedimiento para tratar de resolver un tipo de problema, según su naturaleza, cada problema para su resolución requiere de un conjunto de métodos, técnicas y procedimientos muy particulares.

En su *Discurso del Método*, René Descartes² propuso, para el conocimiento del método, las siguientes pautas:

- a) No debemos admitir como verdadero lo que es evidente.
- b) No debemos admitir como evidente más que aquello que sea indubitable.
- c) Si se presentan en el método aplicado algunas dificultades, éstas deben ser resueltas separadamente.
- d) Es necesario proceder de lo conocido a lo desconocido, de lo sencillo, de lo simple a lo complicado.

² Descartes René, *Discurso del Método*, Editorial Porrúa, México, 1992, p.13-40.

- e) Debe no olvidarse la enumeración completa, ni el resumen de los datos obtenidos.

1.2 MARCO CONCEPTUAL

El marco conceptual es el conjunto de principios teóricos que guían la investigación estableciendo las unidades relevantes para cada problema a investigar. Es el apartado que comprende la delimitación teórica relativa y exclusiva que da sustento a un tema de investigación de forma lógica, donde sus elementos conceptuales son inherentes a la teoría en estudio.

Tamayo y Tamayo³, establece que el marco conceptual cumple las siguientes funciones:

- a) Delimitar el área de la investigación; para ello habrá que seleccionar los hechos que tengan relación entre sí, mediante una teoría que dé respuesta al problema en cuestión.
- b) Sugerir guías de investigación, para encontrar nuevas alternativas de resolución del problema.
- c) Compendiar conocimientos existentes en el área que se esté investigando.
- d) Expresar proposiciones teóricas generales, postulados, leyes que habrán de servir como base para la formulación más “adecuada” de la hipótesis, su operacionalización e incluso para la determinación de los indicadores.

Los puntos antes mencionados se pueden conjuntar para decir que la función principal del marco conceptual la constituye el propósito de dar consistencia, unidad y coherencia a las teorías con la investigación en proceso. El marco conceptual, es pues un instrumento conceptual metodológico que se construye sobre la base de la información

³ Tamayo y Tamayo Mario, *El Proceso de la Investigación Científica, Fundamentos de Investigación*, Editorial Limusa, México, 1998, p. 72.

pertinente al problema de investigación, más precisamente con la o las teorías que dieron sustento a otras investigaciones. De ahí la importancia de efectuar una búsqueda exhaustiva de la literatura relacionada con el objeto de estudio. A la información seleccionada que nos muestra el avance de lo logrado en investigaciones anteriores, se le denomina, Estado del Arte, y que será el que sirva de base para la construcción del marco conceptual. Del Estado del Arte se precisa saber cuál será la teoría que servirá de base para sustentar el trabajo en cuestión.

Resumiendo, para la elaboración del marco conceptual se habrá de considerar básicamente lo siguiente:

- a) El problema de investigación.
- b) La referencia a los estudios afines de investigaciones fundamentales y recientes, relacionadas con el problema de investigación.
- c) Ubicación de la teoría o teorías base para dar sustento a la investigación en proceso.
- d) Definición conceptual.
- e) Las implicaciones teóricas y metodológicas que podrían permitir determinar las limitaciones teóricas, metódicas y metodológicas.
- f) De trabajos anteriores, establecer el sistema de hipótesis que les dio sustento, y el papel que desempeñaron en ellos, y considerarlos al momento de estructurar la propia hipótesis de trabajo.
- g) Esbozar las variables y de ser viable, los indicadores.

1.3 DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

Para investigar se parte de un problema de investigación, misma que se pone en marcha cuando, sobre algún aspecto del conocimiento, se necesita acrecentar éste; sin embargo, no basta con tener un problema, es necesario vislumbrar una solución tentativa para el mismo; desde aquí se comienza a diseñar lo que posteriormente se formalizará como

la hipótesis, de ahí que al considerar la posible solución del problema se irán derivando las consecuencias observables en la realidad. Adicionalmente al definir el problema se deberá considerar la factibilidad de su solución en términos del tipo de método e instrumentos de recolección de datos que podrían ser los más adecuados, de acuerdo al tipo de investigación de que se trate.

De hecho la definición del problema inicia en buena medida desde el momento mismo en que el investigador ha conjuntado una serie de observaciones con su experiencia, conocimientos e inquietudes, quizá sólo haga falta esclarecer algunos conceptos para definir científicamente el problema; y se dice científicamente porque en sí no se trata ya de un problema empírico cualquiera, sino de aquel que desde los conceptos mismos que involucra, ya está tomando en cuenta que se trata de un problema no investigado anteriormente, así como también la viabilidad de su resolución. No está por demás hacer hincapié en que dicha definición del problema se sustenta en el referente de la delimitación del tema, o sea, el aseguramiento de que en el transcurso de la investigación se vayan a invadir parcelas de conocimiento que no correspondan a la temática propia de la investigación prevista.

Para Naghi Namakforoosh⁴, el problema consta de dos partes:

- a) Título del problema, que es la presentación racional de lo que se investigará, precede al plan de la investigación y debe presentar una idea clara y precisa del problema.
- b) Planteamiento del problema, que se origina a partir de una necesidad de tomar decisiones. El planteamiento establece la dirección de estudio para lograr ciertos objetivos, de manera que los datos pertinentes se recopilen teniendo en mente esos objetivos a fin de darles el significado que corresponda.

⁴ Naghi Namakforoosh Mohammad, *Op. Cit.*, p. 62.

En consecuencia, el problema consiste en “La homologación de las tasas del Impuesto al Valor Agregado basado en los principios universales del impuesto”.

En cuanto al planteamiento del problema, México vive primordialmente de las contribuciones que aportan las clases trabajadoras: las clases media, los asalariados, los prestadores de servicios y los pequeños empresarios. Estos, con sus impuestos, solventan los programas sociales de la población y la inversión pública, en tanto que las clases favorecidas, gracias a nuestras leyes fiscales, prácticamente no sufragan nada, sustentado en que las reformas fiscales de los últimos años apuntaron a resolver en parte, el profundo déficit fiscal y eliminar distorsiones en las asignaciones de recursos.

La política económica, y en particular la política fiscal, debe tener como objetivo bien definidos el bienestar social. Una política correctamente bien estructurada está al servicio de la sociedad, busca desde luego, estabilizar la economía y a crear el empleo que exigen sus ciudadanos, no tanto por el empleo mismo, sino por el ingreso que perciban sus tenedores, el cual debe satisfacer sus necesidades básicas.

En este sentido, las reformas tributarias deben estar direccionadas a cumplir dos objetivos fundamentales:

- a) El incrementar la recaudación con mayor eficacia, que significa generar impuestos y una estructura tributaria basada en una fácil y pronta recaudación, sin interferir en la inversión directa.
- b) El aumentar la equidad horizontal, que consiste en que el sistema tributario deja de ser un instrumento de redistribución de ingresos. Los impuestos distorsivos deben ser eliminados o reducidos, para facilitar una óptima asignación de recursos basándose en criterios de bienestar.

1.4 DETERMINACIÓN DE LAS NECESIDADES DE LA INVESTIGACIÓN

Señala Naghi Namakforoosh⁵, que después de definir el problema la pregunta obligada que surge, considerando las facetas importantes: ¿es necesaria una investigación cuantitativa?

La respuesta a la pregunta puede ser “NO”, cuando se circunscribe a ciertas condiciones, entre las que se encuentran las siguientes:

- a) Se resuelva el problema con la recopilación de la información.
- b) Las preguntas hayan sido contestadas en un estudio cualitativo.
- c) El problema no sea factible de solucionarse porque no se puede recopilar datos confiables, o porque su costo es muy elevado.

Por lo hasta aquí expuesto, es conducente llevar a cabo la investigación que coadyuvaría a aumentar la proporción de Impuestos/Producto Interno Bruto y a lograr los objetivos fundamentales de toda reforma tributaria.

1.5 DETERMINACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Establecer los objetivos de investigación es responder a la pregunta: ¿para qué se hace? Expresa Frida Ortiz⁶. Es decir, se trata de indicar el destino o los efectos que se pretenden alcanzar con su realización. Estos objetivos describen las perspectivas de la investigación y especifican lo que se espera de los resultados de la investigación.

Ningún proyecto adquiere su completo significado, si no se plasma con claridad una definición y explicación de los objetivos a lograr. La buena formulación del objetivo general y de los objetivos específicos es garantía por supuesto de elaborar un buen

⁵ Naghi Namakforoosh Mohammad, *Op. Cit.*, p. 65.

⁶ Ortiz Frida/García María del Pilar, *Metodología de la Investigación*, Editorial Limusa, México, 2006, p. 79.

proyecto, ya que en torno al objetivo se da coherencia al conjunto de actividades que componen el diseño del proyecto.

En la realización de la investigación inherente al problema definido, los objetivos que coadyuvarían a su solución, son:

Objetivo general:

Proponer la homologación de las tasas del impuesto al valor agregado, de tal forma que la tasa que grave a los bienes y servicios sea única.

Objetivos específicos:

1. Proponer la consistencia de la tasa cero por ciento o la exención para los bienes y servicios de primera necesidad.
2. Proponer que la tasa homologada sea aplicable en todo el país, inclusive, las zonas fronterizas.

1.6 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación debe efectuarse con un propósito claramente definido, no se debe hacer por ocurrencia o capricho; por lo que ese propósito debe ser lo suficientemente fuerte para que se justifique su realización. En esta etapa se deberá explicar las razones del por qué es conveniente llevar a cabo la investigación y los beneficios que de ella se derivan.

Siendo los impuestos y el gasto público, instrumentos que utiliza el Estado para influir en la actividad económica privada, y toda vez que, el objetivo primordial de la política fiscal es el de alcanzar al menos, el equilibrio presupuestal, la investigación

coadyuvaría con el Servicio de Administración Tributaria⁷, en el diseño de una política tributaria flexible que aumentara la recaudación de los impuestos indirectos a cambio del otorgamiento de un crédito (subsidio) fiscal mayor al actual o bien a través de un aumento al crédito al salario.

La política fiscal del Estado se complementa claramente con los instrumentos de la política monetaria, cuya misión principal es controlar la oferta monetaria y las condiciones crediticias del país, sin embargo, la política monetaria no debiera ser tan restrictiva, que impida reducir las tasas de intereses reales y reactivar el crédito. Es del dominio público que la política restrictiva instrumentada por el Banco de México, provoca una caída del salario real, lo que trae aparejado una represión en el consumo, es decir, la obsesión por homologar la inflación interna con la externa está marcada por un desprecio hacia los problemas estructurales de la economía mexicana. El presente trabajo contribuiría con el Banco Central proporcionando elementos para que se armonice la política monetaria con la fiscal. Cooperaría con la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión en la reafirmación de los Principios Doctrinarios y Constitucionales de los impuestos, a efecto de aprobar una tasa homologada a aplicarse a una base ampliada del impuesto al valor agregado propuesta por el Ejecutivo Federal o bien, por iniciativa propia de la misma Cámara bajo la perspectiva de una Reforma Fiscal Integral.

Colaborar con los profesionistas estudiosos de la materia fiscal y la sociedad en general, en el impulso del conocimiento de la problemática fiscal, toda vez que, la política económica de México –como la de todos los países del mundo- se encuentra sustentada en los programas de inversión y gasto social, que representa el camino idóneo para elevar el nivel de vida de la población, teniendo como origen que, existiendo un equilibrio entre los factores de la producción, da como resultado un incremento en la producción, lo cual genera riqueza, que permite un desarrollo armónico de la economía, que con una justa distribución, redundará en el mejoramiento social de la población.

⁷ Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Habiendo bienestar social, significa que el ingreso per cápita de las familias es lo suficientemente alto para invertirlos en bienes de capital, sufragar sus necesidades básicas de consumo, pagar sus impuestos y reservar un aparte para el ahorro. Es decir, la sociedad no tiene problemas para cubrir sus necesidades primordiales y el pago de impuestos no representa una carga impositiva.

1.7 ESPECIFICACIÓN DE LAS PREGUNTAS DE LA INVESTIGACIÓN

Después de haber planteado el problema de la investigación, la parte complementaria la constituye la pregunta o las preguntas de investigación, toda vez que es la parte que contiene todas las variables que se deben investigar. En esta etapa, se determinan las unidades del análisis y define las variables, así como las relaciones.

La pregunta para la investigación en curso consiste en:

¿Cómo aumentar mediante el Impuesto al Valor Agregado la proporción de Impuestos/Producto Interno Bruto, al mismo tiempo que mantener la estabilidad macroeconómica?

Por lo tanto, con la presente investigación se busca determinar ¿cuál es la relación que existe entre el Impuesto al Valor Agregado y las tasas impositivas del impuesto como causa probable para lograr dicho aumento?

1.8 ESTIPULACIÓN DE LA HIPÓTESIS

En toda investigación se debe establecer la hipótesis de investigación. La hipótesis debe concordar con la definición del problema, así como con los demás elementos del diseño. Su función principal es la de operar como un eje guía de la investigación, porque

en torno a ella deberán girar todas las operaciones que se realicen, esto significa, que durante el proceso no se deberá perder de vista su funcionalidad.

Las hipótesis son las proposiciones tentativas que relacionarán los datos empíricos con el conjunto de teorías adoptadas y provisionalmente analizadas en el Marco Teórico.

En sí al elaborar la hipótesis, el investigador no tiene la total certeza de poderla comprobar. Laureano Ladrón de Guevara⁸, al referirse a la hipótesis, señala “Las hipótesis deben ser proposiciones elaboradas correctamente desde el punto de vista formal (no tautológicas, coherentes y no contradictorias, etc.) y deben, a partir de la corrección formal, proporcionar algún significado, es decir, deben decir algo en relación con los hechos a que se hace referencia. En segundo lugar, deben estar basadas en el conocimiento científico preexistente o, en última instancia, no estar en abierta contradicción con lo que la ciencia ya sabe acerca de la estructura y comportamiento de la naturaleza y de la sociedad. En tercer lugar al plantear una hipótesis, deberá tenerse en cuenta que pueda ser verificada apelando a los procedimientos metodológicos y técnicos de que la ciencia dispone. No tiene sentido someter a contrastación empírica una hipótesis cuyas implicaciones fácticas son imposibles de observar o medir. Una hipótesis de este tipo quedaría como una proposición teórica hipotética y habría que elaborar otras hipótesis de base empírica que las sometan a prueba directamente”.

Toda hipótesis reviste aspectos implícitos y explícitos; el aspecto implícito que las caracteriza es el supuesto de verdad, es la afirmación sujeta a comprobación; en el aspecto explícito se encuentran los conectores o elementos lógicos, que son los que establecen la relación entre las variables. Las variables son los elementos cuya variación es susceptible de ser medida. El tercer elemento lo constituyen las unidades de análisis, que son los individuos, grupos, subgrupos, casos, entre otros.

⁸ Ladrón de Guevara Laureano, *Metodología de la Investigación Científica*, U. de Sto. Tomás, Bogotá, 1978, p. 158. Citando a Mario Bunge.

Comenta Carlos Méndez⁹, que al plantear una hipótesis se deben tomar en consideración los requisitos que éstas deben reunir:

- a) Proponer respuestas provisionales al problema de investigación; debe existir una relación directa entre el objeto de investigación planteado, el marco teórico en que va ser analizado y la hipótesis propuesta.
- b) Plantearse de manera que sus enunciados permitan ser sometidos a prueba; de esta forma será posible la demostración y explicación de hechos y/o fenómenos planteados a priori. Lo que será posible a partir de la recolección de datos y de su análisis posterior.
- c) Plantearse en términos de relación y causalidad. Tal relación y causalidad entre hechos, puede darse entre hechos sencillos o complejos, unidimensionales o multidimensionales. Para ello han de identificarse variables independientes y dependientes.

Las hipótesis que establecen la presencia de uniformidades empíricas, no necesariamente implican la relación y causalidad, por ser descriptiva.

- d) Deben ser planteadas en la forma más sencilla posible, tanto en términos de implicaciones teóricas, como en referencia al número de variables que incluya. Los términos deberán ser más concretos que abstractos, y más simples que complejos, más concretos en el sentido que tengan relación directa con referentes empíricos, o sea, que estos puedan ser observables y medibles en la realidad. La ventaja de plantear una hipótesis de forma clara, evita que se involucren complicaciones de carácter lógico que obstaculizan la búsqueda de respuestas precisas y claras; permitiendo además que dicha hipótesis sea entendible y por lo tanto que si significado esté al alcance de la comprensión.

⁹ Méndez A. Carlos E., *Metodología. Guía para Elaborar Diseños de Investigación en Ciencias Económicas, Contables, Administrativas*, Editorial McGraw-Hill/Interamericana, México, 1992, p. 58.

- e) Desde el planteamiento propiamente dicho, en la hipótesis se debe evitar el uso de adjetivos y juicios de valor que introduzcan expresiones de carácter subjetivo por no tener un referente empírico que permita su demostración. La hipótesis debe responder a una realidad observable de forma objetiva e imparcial, por ello no deben estar ligadas a creencias o ideologías.

A continuación se formula la hipótesis correspondiente a la investigación que se está realizando:

La homologación de las tasas en el Impuesto al Valor Agregado generan ingresos adicionales que aumentan la proporción Impuestos/Producto Interno Bruto, de manera que los bienes y servicios consumidos por el estrato de más altos ingresos paguen mayores impuestos, manteniendo la tasa cero o las exenciones para los bienes y servicios de amplio consumo popular.

1.9 MÉTODO DE RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN

Siendo la investigación documental parte esencial de un proceso de investigación científica que constituye una estrategia donde se observa y reflexiona sistemáticamente sobre realidades usando para ello diferentes tipos de documentos. Indaga, interpreta, presenta datos e informaciones sobre un tema determinado de cualquier ciencia, utilizando para ello una metodología de análisis; teniendo como finalidad obtener resultados que pudiesen ser base para el desarrollo de la creación científica.

Visto en estos términos, la investigación documental podemos caracterizarla de la siguiente manera:

- a) Se caracteriza por la utilización de documentos; recolecta, selecciona, analiza y presenta resultados coherentes.

- b) Utiliza los procedimientos lógicos y mentales de toda investigación; análisis, síntesis, deducción, inducción.
- c) Realiza un proceso de abstracción científica, generalizando sobre la base de lo fundamental.
- d) Realiza una recopilación adecuada de datos que permiten redescubrir hechos, sugerir problemas, orientar hacia otras fuentes de investigación, orientar formas para elaborar instrumentos de investigación, elaborar hipótesis.
- e) Puede considerarse como parte fundamental de un proceso de investigación científica, mucho más amplio y acabado.
- f) Es una investigación que se realiza en forma ordenada y con objetivos precisos, con la finalidad de ser base a la construcción de conocimientos.
- g) Se basa en la utilización de diferentes técnicas de: localización y fijación de datos, análisis de documentos y de contenidos.

En un sentido restringido, entendemos a la investigación documental como un proceso de búsqueda que se realiza en fuentes impresas. Es decir, se realiza una investigación bibliográfica especializada para producir nuevos asientos bibliográficos sobre el particular.

De aquí que, Guillermina Baena¹⁰, expone una clasificación documental, entre las que presenta las siguientes:

- a) Libros: libros de consultas, diccionarios, enciclopedias, directorios.
- b) Publicaciones periódicas: revistas y periódicos.
- c) Impresos diversos: folletos, carteles, volantes, trípticos, informes, planes.
- d) Archivos: históricos y administrativos.
- e) Sistemas de información computarizada: base de datos, redes, información vía satélite, correo electrónico, Internet.

¹⁰ Baena Paz Guillermina, *Metodología de la Investigación*, Publicaciones Cultural, México, 2005, p. 87.

Teniendo su origen en que el tema a investigar es de tipo documental, sustenta su desarrollo en la investigación documental, utilizando como herramientas de la misma: libros de consultas, periódicos y revistas, prontuarios legales y fiscales, así como, información de la Internet de organizaciones nacionales e internacionales.

1.10 ANÁLISIS DEL PROBLEMA

En el mes de abril de 2001, el Ejecutivo Federal remitió a la Cámara de Diputados, la propuesta de lo que sería el eje rector de la política fiscal del sexenio del “Gobierno del Cambio”, a la que denominó “La Nueva Hacienda Pública Distributiva”, entre las que destacaban por vez primera desde 1980 –fecha en que entró en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado-, la homologación de la tasa impositiva y la ampliación de la base del impuesto al valor agregado, y que por razones de diversa índole, nunca aprobó el Poder Legislativo.

La Secretaría de Hacienda proponía una reforma fiscal cuya medida más importante consistía en igualar el impuesto al valor agregado a la tasa del 15% en todos los productos, incluso alimentos y medicinas que actualmente se encuentran exentos y a tasa cero, respectivamente.

La propuesta de la Secretaría de Hacienda en realidad refleja una tendencia generalizada entre los especialistas fiscales en el mundo. En casi todos los países se están reduciendo los impuestos a la renta e incrementando los del consumo, como el Impuesto al Valor Agregado. Esta combinación es más eficaz en la recaudación y no interfiere con la inversión directa. En este sentido, la propuesta de la Secretaría de Hacienda es totalmente razonable.

La población, en este sentido, debiera de coincidir con la propuesta en la necesidad de simplificar el sistema fiscal, toda vez que, bajo la perspectiva de que es muy ineficiente tener varias tasas del Impuesto al Valor Agregado, así como, exenciones y deducciones y tratos especiales en el resto del sistema fiscal. Hay que igualar el Impuesto al Valor

Agregado en todos los productos, pero no necesariamente en 15%. De hecho, lo más lógico sería igualar la tasa en 10%, lo cual eliminaría el trato especial que ahora tienen las zonas fronterizas.

Los servidores públicos de Hacienda expresan que no se puede igualar la tasa del impuesto al valor agregado a 10% porque esto no aumentaría la recaudación. Pero en realidad, no elevar la recaudación en un momento de perspectiva de recesión sería positivo para el país.

Si de verdad se quiere ser serio en la simplificación, de hecho, habría que eliminar los tratamientos especiales, como los que se cobran o se han propuesto a los refrescos, los cigarrillos y las bebidas alcohólicas, por mencionar algunos. En el Impuesto Sobre la Renta habría que eliminar los tratamientos especiales a las prestaciones y conquistas sindicales, y a determinadas actividades económicas. Por razones no sólo de eficacia, sino de equidad, debe gravarse todo ingreso.

Desafortunadamente el Congreso de la Unión no está aprovechando la oportunidad de realizar una reforma integral verdaderamente a fondo. Sus grandes preocupaciones son saber si cobra o no el Impuesto al Valor Agregado a alimentos y medicinas o si gravan con un impuesto especial sobre producción a los refrescos, cigarros y bebidas alcohólicas o si se mantiene o disminuye el Impuesto Sobre la Renta aún cuando no recaude nada. O nuestros diputados no entienden de temas fiscales o se interesan más por lograr ventajas políticas que por desenredar nuestro actual laberinto fiscal.

1.11 MARCO TEÓRICO

Mariano Latapí¹¹, narra cómo nacieron los impuestos en La Isla de los Pingüinos:

¹¹ Latapí Ramírez Mariano, *La Realidad de los Impuestos en México*, Editorial Sicco, México, 1998, p 3. Citando a France Anatole, *La Isla de los Pingüinos*, Norma, México, 1956, p. 32.

Resulta que, reunido el Consejo de los hombres sabios de la isla, se demostró la necesidad del gobierno de cobrar impuestos a sus habitantes. Un anciano expresó:

- *Que los más ricos, que tienen muchos bienes, aporten un porcentaje de éstos para tener ingresos y así solventar el gasto del gobierno.*

Los ancianos callaron y se miraron unos a otros. Uno de los más notables expresó con voz profunda:

- *Si los más ricos, que constituyen la minoría en nuestra isla, contribuyen de esa manera, su patrimonio se verá mermado y con el tiempo ya no tendrán recursos para seguir empleando a la población más humilde de la isla.*

Otro anciano del Consejo replicó:

- *Tal vez sería conveniente que todos contribuyéramos, aunque fuera con poco, pero finalmente que todos pagáramos.*

Sin embargo, otro de los ancianos comentó:

- *¿Cómo será posible fijar un impuesto proporcional a la riqueza de cada uno? Tal vez lo justo sería gravar a todos los habitantes de la isla con base en lo que consumen.*

En ese momento, después de tratar de determinar que sería lo más justo, si gravar a los contribuyentes por sus propiedades, por sus ganancias o por su consumo, Greatuk, el anciano más noble de la isla, declaró:

- *Admitir un impuesto es propio de gente plebeya; que pague la canalla. Aquí terminó el episodio, concluyéndose que quienes deberían pagar los impuestos en La Isla de los Pingüinos eran los plebeyos y de preferencia la canalla...*

Los ancianos no replicaron a Greatuk, simplemente se pusieron de pie y desfilaron en silencio.

La fábula anterior, pone en evidencia quienes finalmente tienen que mantener el gasto público no son los ricos, los afortunados, los favorecidos, sino los pobres, los menos favorecidos, los miserables, en pocas palabras “que pague la canalla”.

México tiene tres grandes fuentes de ingresos: los ingresos tributarios, los ingresos no tributarios y los ingresos que provienen de organismos descentralizados y paraestatales. El ejercicio fiscal de 2002 se integró como se muestra en el cuadro 1.11.1.

INGRESOS FEDERALES			
Enero-diciembre 2002			
(Millones de pesos)			
Concepto	Importe	%	% del PIB
Ingresos tributarios	\$ 729,429.6	52	11.8
Ingresos no tributarios	259,852.3	19	4.2
Organismos y empresas	398,884.8	29	6.5
Total ingresos federales	\$ 1,388,166.7	100	22.5
Fuente: SHCP			

Cuadro 1.11.1

Estas cifras indican que en 2002, los impuestos significan más de la mitad del ingreso nacional, logrando apenas una proporción impuestos/producto interno bruto (PIB) de 11.8 puntos porcentuales y su estructura tributaria es la mostrada en el cuadro 1.11.2.

IMPUESTOS FEDERALES			
Enero-diciembre 2002			
(Millones de pesos)			
Concepto	Importe	%	% del PIB
Impuesto sobre la renta	\$319,316.9	44	5.2
Impuesto al valor agregado	218,260.5	30	3.5
Producción y servicios	136,493.0	19	2.2
Importaciones	27,431.7	4	0.4
Bienes y servicios suntuarios	1,852.9	0	0.1
Otros impuestos	26,074.6	4	0.4
Total impuestos federales	\$729,429.6	100	11.8
Fuente: SHCP			

Cuadro 1.11.2

Como se puede observar, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) es la contribución por la que se recauda más (44%), seguida por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con 30

puntos porcentuales del monto total. Es importante destacar que los impuestos indirectos, como el de producción y servicios, bienes y servicios suntuarios y el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos –incluido en el renglón de otros impuestos-, impactan aproximadamente en un 23% y, que sumados al impuesto al valor agregado, la recaudación por impuestos indirectos alcanzaría casi el 53%, que representa una proporción impuestos indirecto/Producto Interno Bruto de 6.6%, superando al Impuesto Sobre la Renta en 1.4 puntos porcentuales. Sin embargo, la captación del Impuesto al Valor Agregado sólo representa el 3.5 del PIB, valuación que sería muy conveniente comparar con indicadores a nivel internacional para ubicar a nuestro país en su contexto.

Como se puede apreciar en el cuadro 1.11.3, México presenta una de las cifras más bajas de recaudación tributaria en el mundo, incluso comparada con países de Latinoamérica, los que tienen un nivel de desarrollo similar a nuestro país. Es importante mencionar que la definición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de carga fiscal incluye los ingresos tributarios totales, tanto federales como subnacionales, los derechos totales (petroleros y no petroleros) y los aprovechamiento por rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos (PEMEX).

Sin embargo, resulta más conveniente comparar la recaudación tributaria del gobierno federal con países no petroleros, para lo cual se tiene que extraer los ingresos petroleros. En realidad esta comparación presenta una especie de enfermedad holandesa fiscal. Esto es, los ingresos petroleros han permitido relajar los esfuerzos tanto tributarios como en recaudación de ingresos no petroleros.

De igual manera es menester señalar que las comparaciones internacionales presentan también sus inconvenientes, ya que la legislación y la estructura productiva son distintas. El asunto incluso se complica aún más si se considera que la composición del propio Producto Interno Bruto es un resultado de la legislación de un país.

CARGA FISCAL INTERNACIONAL			
% del PIB			
Año 2000			
Países OCDE	2000	Países América Latina	2000
Promedio de la OCDE	27.9	Promedio de América Latina	14.5
México*	9.7	México*	9.7
México	15.4	Paraguay	9.9
Japón	17.2	Guatemala	10.2
República Eslovaca	21.0	Colombia	10.6
Corea	21.8	El Salvador	10.9
República Checa	22.1	Panamá	11.8
EUA	22.7	Costa Rica	12.1
España	22.8	Perú	12.3
Alemania	23.1	Venezuela	12.8
Suiza	23.7	Ecuador	13.9
Polonia	24.0	México	15.4
Holanda	25.3	Bolivia	16.2
Portugal	25.6	Uruguay	16.7
Grecia	26.4	Chile	17.9
Irlanda	26.9	Argentina	18.1
Hungría	27.6	Brasil	21.2
Turquía	27.7	Nicaragua	22.7
Austria	28.8		
Francia	29.0		
Italia	30.0		
Canadá	30.7		
Luxemburgo	31.0		
Noruega	31.2		
Reino Unido	31.2		
Australia	31.5		
Bélgica	31.5		
Islandia	34.4		
Finlandia	34.9		
Nueva Zelanda	35.1		
Suecia	39.0		
Dinamarca	46.5		
Coefficiente de variación	0.23	Coefficiente de variación	0.27
Fuente: Revenue Statistics, OCDE, 2000 y Government Financial Statistics Yearbook, IMF, 2002.			
* Sin ingresos petroleros.			

Cuadro 1.11.3

El hecho de que la recaudación es pobre, como se muestra, invita a tratar de separar el desempeño de los distintos impuestos, y con base en ello, determinar el origen del problema, si es que se puede atribuir a uno de los impuestos o al conjunto de ellos.

En el caso de nuestro país, distintos estudios han concluido que el impuesto que contribuye en mayor medida a la *baja* recaudación en México es precisamente el Impuesto al Valor Agregado, aunque con respecto al ISR existe un debate, como se anotará posteriormente. Aquí llevaremos a cabo la comparación de solamente estos dos impuestos, ya que de ellos proviene cerca del 80 por ciento de los ingresos tributarios.

Con respecto al ISR, en México se recauda en promedio para el periodo de 1988 a 2003 el 4.72 por ciento del PIB. Si se considera solamente un período de la anterior administración (2001-2003), esta cifra se ubica en 5.15 por ciento, que sugiere una mejora recaudatoria proveniente por modificaciones a la legislación y por un esfuerzo fiscalizador. Esta cifra sigue siendo muy baja si se compara con el promedio en este renglón en países de la OCDE, el cual asciende a 13.6 por ciento del PIB, como se observa en el cuadro 1.11.4. Se puede concluir que la variación (representada por el coeficiente de variación¹²) es mayor en América Latina.

Si, por el contrario, se compara con países de América Latina, esta cifra es superior al promedio de 3.9 en la región. Con base en esta información algunos analistas consideran que la recaudación del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país no es tan baja comparada con naciones similares en términos de nivel de desarrollo. Sin embargo, esta afirmación tiene que ser considerada con cautela ya que, por citar un ejemplo, Chile posee tasas muy inferiores a las nuestras en este impuesto (25%), que aplica a las personas morales y a las personas físicas.

¹² El coeficiente de variación es un indicador estadístico que permite comparar variaciones entre los países, ajustadas con respecto a su media. Por ello, un número alto sugiere que hay mucha desigualdad entre los países que se están comparando.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA			
% del PIB			
Año 2000			
Países OCDE	2000	Países América Latina	2000
Promedio de la OCDE	13.6	Promedio de América Latina	3.9
México	4.7	Bolivia	1.4
Corea	7.5	Paraguay	1.8
República Eslovaca	7.6	Argentina	2.4
República Checa	8.9	Guatemala	2.5
Japón	9.2	Costa Rica	2.7
Hungría	9.5	El Salvador	3.2
Turquía	9.5	Perú	3.3
España	9.8	Nicaragua	3.9
Polonia	10.2	Chile	4.1
Portugal	10.3	Colombia	4.2
Holanda	10.4	Uruguay	4.2
Grecia	10.5	México	4.7
Francia	11.3	Panamá	4.9
Alemania	11.4	Brasil	5.0
Austria	12.4	Venezuela	5.5
Irlanda	12.4	Ecuador	7.8
Suiza	13.8		
Italia	13.9		
Reino Unido	14.6		
Islandia	14.9		
Luxemburgo	15.0		
EUA	15.1		
Noruega	16.4		
Canadá	17.5		
Bélgica	17.9		
Australia	18.0		
Finlandia	20.0		
Nueva Zelanda	20.8		
Suecia	23.4		
Dinamarca	28.7		
Coeficiente de variación	0.38	Coeficiente de variación	0.41

Fuente: Revenue Statistics, OCDE, 2000 y Government Financial Statistics Yearbook, IMF, 2002.

Cuadro 1.11.4

Si bien es cierto que este estudio se centra en el Impuesto al Valor Agregado, algunas de las lecciones de política bien pueden ser válidas para el caso del Impuesto Sobre la Renta, cuya recaudación tampoco resulta adecuada comparada con países en desarrollo, aunque con respecto a los más atrasados esté por arriba del promedio. Resulta peligroso relajar la fiscalización del Impuesto Sobre la Renta sólo porque con respecto a países de América Latina, nuestro país se encuentra bien posesionado.

El otro impuesto importante de nuestro país es el Impuesto al Valor Agregado, motivo del presente estudio. Comparativamente con países de la OCDE, México recauda una cifra como proporción del Producto Interno Bruto muy baja, ya que el promedio para el año de 2000, en esta organización asciende a 6.9% del mismo, mientras que la de nuestro país alcanza tan sólo poco más de 3.5 por ciento, como se aprecia en el cuadro 1.11.5.

Cuando se le compara con respecto a países de América Latina, México tampoco muestra buen desempeño, ya que, como se muestra en el cuadro 1.11.5 el promedio recaudatorio de dicha región se ubica en 5.5% del PIB. De los países considerados de ésta región, solo Panamá y Ecuador presentan una recaudación por IVA menor a la de nuestro país. Habrá que observar que el coeficiente de variación es mayor en América Latina, lo que sugiere una más desigual eficiencia recaudatoria en esta región.

Para aprender mejor de estas cifras es necesario ajustar dicha recaudación por el nivel de tasas que se cobra en cada país, ya que ésta puede explicar la diferencia entre quién recauda más. El cuadro 1.11.6 presenta las tasas de IVA tanto en los países de la OCDE como de América Latina. Con base en esta se procede a estimar la productividad del IVA que consiste en el cociente de dividir la recaudación del IVA como proporción del PIB y la tasa general del propio IVA. Esta cifra permite conocer el desempeño tributario entre países, ya que arroja la recaudación como porcentaje del PIB por punto de tasa de impuesto. El cuadro 1.11.7 presenta dichas estimaciones.

IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO			
% del PIB			
Año 2000			
Países OCDE	2000	Países América Latina	2000
Promedio de la OCDE	6.9	Promedio de América Latina	5.5
EUA	2.2	Panamá	1.9
Japón	2.4	Ecuador	3.3
México	3.5	México	3.5
Australia	3.9	Venezuela	4.0
Suiza	4.1	Paraguay	4.3
Corea	4.4	Colombia	4.4
Canadá	5.2	Argentina	4.5
Luxemburgo	6.0	Costa Rica	4.5
España	6.2	Guatemala	4.7
Italia	6.6	El Salvador	6.1
Irlanda	6.7	Uruguay	6.2
Reino Unido	6.9	Bolivia	6.4
Alemania	7.0	Perú	6.4
Holanda	7.2	Chile	8.7
Suecia	7.2	Brasil	9.2
Bélgica	7.4	Nicaragua	9.7
República Checa	7.4		
Polonia	7.6		
Francia	7.7		
Turquía	7.8		
Noruega	8.0		
República Eslovaca	8.0		
Austria	8.3		
Portugal	8.3		
Finlandia	8.5		
Grecia	8.6		
Nueva Zelanda	8.7		
Dinamarca	9.5		
Hungría	10.2		
Islandia	11.0		
Coefficiente de variación	0.31	Coefficiente de variación	0.40

Fuente: Revenue Statistics, OCDE, 2000 y Government Financial Statistics Yearbook, IMF, 2002.

Cuadro 1.11.5

TASAS GENERALES DEL IMPUESTO AL CONSUMO			
Año 2000			
Países OCDE	2000	Países América Latina	2000
Japón	5.0	Panamá	5.0
Suiza	6.5	Ecuador	10.0
Corea	10.0	Guatemala	10.0
Nueva Zelanda	12.5	Paraguay	10.0
Canadá	15.0	Costa Rica	13.0
Luxemburgo	15.0	El Salvador	13.0
México	15.0	Venezuela	14.5
Turquía	15.0	Bolivia	14.9
Alemania	16.0	México	15.0
España	16.0	Nicaragua	15.0
Portugal	17.0	Colombia	15.0
Holanda	17.5	Chile	18.0
Reino Unido	17.5	Perú	18.0
Grecia	18.0	Brasil	20.5
Austria	20.0	Argentina	21.0
Italia	20.0	Uruguay	23.0
Francia	20.6		
Bélgica	21.0		
Irlanda	21.0		
Finlandia	22.0		
República Checa	22.0		
Noruega	23.0		
Islandia	24.5		
Dinamarca	25.0		
Hungría	25.0		
Suecia	25.0		

Fuente: Banxico con base en Consumption Tax Trend 1999, OCDE, Revenue Statistics, 1965-2000, OCDE y Government Financial Statistics Yearbook, IMF.

Cuadro 1.11.6

Como se aprecia del cuadro 1.11.7, México presenta una productividad del 0.22 para el año 2000, comparado con el promedio de 0.40 para los países de la OCDE. Es importante observar que existen países como Nueva Zelanda, Turquía –más comparables con México-, Suiza y Japón, entre otros, cuyas productividad rebasan el 0.5% del PIB por punto de tasa de IVA. Cuando se compara con países latinoamericanos, México muestra un

desempeño pobre, debido a que el promedio para la región se ubica en 0.38, es decir, 70% mayor al de México. Nuevamente el coeficiente de variación sugiere que la productividad es más heterogénea en América Latina.

PRODUCTIVIDAD DEL IVA (Recaudación porcentual del PIB por cada punto de la tasa del impuesto)*			
Países OCDE	2000	Países América Latina	2000
Promedio de la OCDE	0.40	Promedio de América Latina	0.38
México	0.22	Argentina	0.21
Suecia	0.28	México	0.22
Italia	0.30	Uruguay	0.27
República Checa	0.30	Colombia	0.28
Bélgica	0.33	Venezuela	0.28
Irlanda	0.33	Ecuador	0.33
Corea	0.35	Costa Rica	0.35
España	0.35	Perú	0.36
Hungría	0.36	Panamá	0.38
Luxemburgo	0.37	Bolivia	0.43
Francia	0.38	Paraguay	0.43
Finlandia	0.39	Brasil	0.45
Holanda	0.39	El Salvador	0.47
Reino Unido	0.39	Guatemala	0.47
Dinamarca	0.40	Chile	0.48
Islandia	0.40	Nicaragua	0.65
Noruega	0.40		
Alemania	0.41		
Austria	0.42		
Grecia	0.43		
Portugal	0.46		
Japón	0.50		
Suiza	0.54		
Turquía	0.57		
Nueva Zelanda	0.73		
Coeficiente de variación	0.25	Coeficiente de variación	0.30
* Es la recaudación del IVA expresada en % del PIB entre la tasa general del impuesto			
Fuente: Banxico con base en Revenue Statistics 1965-2001, OCDE y Government Financial Statistics			

Cuadro 1.11.7

Es evidente el pobre desempeño de nuestro país en este impuesto. Sin embargo, es necesario también considerar los tratamientos especiales de los distintos países para poder acotar el resultado, ya que en México existen tratamientos especiales como se verá en el apartado 2.3.4. Ello puede, al menos en teoría, representar una causal del bajo desempeño. El cuadro 1.11.8 contiene las tasas preferenciales y exenciones de algunos países de la OCDE.

IMPUESTOS AL CONSUMO EN PAÍSES DE LA OCDE			
Comparativo de tasas y exenciones			
PAÍS/TASA GENERAL	EXENCIONES	TASA CERO	OTRAS TASAS PREFERENCIALES
México 15%	Servicios médicos Servicios educativos Actividades sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Libros y revistas Transporte terrestre de pasajeros Lotería Terrenos y edificios residenciales	Exportaciones Alimentos Medicinas Leche Agua potable Animales no procesados Servicios agrícolas y pesqueros Mayoreo de oro y joyería	10% en zona fronteriza
Canadá 15%	Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles no comerciales Servicios financieros Terrenos y edificios no comerciales Guarderías Ayuda legal Peajes Servicios municipales	Exportaciones Medicinas Servicios financieros para no residentes Abarrotes básicos Algunos productos agrícolas y pesqueros Equipo médico Transporte internacional Agricultura Metales preciosos	7% en 10 provincias

IMPUESTOS AL CONSUMO EN PAÍSES DE LA OCDE			
Comparativo de tasas y exenciones			
PAÍS/TASA GENERAL	EXENCIONES	TASA CERO	OTRAS TASAS PREFERENCIALES
Corea 10%	Correo Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles no comerciales Servicios financieros Lotería Terrenos y edificios residenciales Algunos servicios de transporte público Algunos servicios profesionales Aceites minerales utilizados en agricultura y pesca	Exportaciones Servicios provistos en el extranjero Servicios provistos por barcos y naves en tráfico internacional Cierta maquinaria e insumos para agricultura, pesca y silvicultura. Cierta equipo para discapacitados	
Dinamarca 25%	Correo Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles no comerciales Servicios financieros Lotería Terrenos y edificios residenciales Transporte de pasajeros Agencias de viaje	Exportaciones Periódicos	
España 16%	Correo Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios deportivos Algunos servicios culturales Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Lotería Terrenos y edificios residenciales Derechos de autor artísticos	Exportaciones	4% y 7% Libros Alimentos Hoteles Restaurantes Medicinas Transporte Servicios funerarios Agricultura, silvicultura Algunos eventos culturales Servicios de limpieza y mantenimiento

IMPUESTOS AL CONSUMO EN PAÍSES DE LA OCDE			
Comparativo de tasas y exenciones			
PAÍS/TASA GENERAL	EXENCIONES	TASA CERO	OTRAS TASAS PREFERENCIALES
Finlandia 22%	Correo Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Derechos de autor Artes visuales vendidos por el artista Algunas transacciones de invidentes Cementerios públicos	Exportaciones Suscripciones a periódicos y revistas Embarcaciones y transporte internacional	8% y 17% Alimentos Bebidas no alcohólicas Alimentos para animales Medicinas Libros Transporte de pasajeros Hospedaje Licencia de televisión Eventos culturales y deportivos Cine uso de instalaciones deportivas
Francia 20.6%	Correo Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales	Exportaciones	2.6% y 5.5% Medicinas Equipo para discapacitados Libros y periódicos Hoteles Entretenimiento Derechos de autor Museos Transporte Hospedaje Agricultura Servicios de alimentos Agua
Japón 5%	Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles no comerciales Servicios financieros Loterías Terrenos residenciales Servicios de bienestar social	Exportaciones	

IMPUESTOS AL CONSUMO EN PAÍSES DE LA OCDE			
Comparativo de tasas y exenciones			
PAÍS/TASA GENERAL	EXENCIONES	TASA CERO	OTRAS TASAS PREFERENCIALES
Portugal 17%	Correo Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Agricultura	Exportaciones	5% y 12% Alimentos Necesidades básicas Medicinas Libros y revistas Electricidad Agua Servicios de hospedaje Transporte de pasajeros Eventos deportivos
República Checa 22%	Correo Servicios médicos Actividades sin fines de lucro Servicios educativos Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Radio y TV públicas Oferta de empresas	Exportaciones	5% Alimentos Productos agrícolas Calefacción Transporte personal Medicinas Arte Servicios culturales Lavandería Libros y periódicos Equipo para discapacitados
Turquía 15%	Correo Servicios médicos (excepto hospitales) Actividades sin fines de lucro Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Terrenos y edificios residenciales Distribución y reparación de barcos Vehículos para negocios Servicios sociales Agua para uso agrícola	Exportaciones	1% y 8% Productos agrícolas Autos usados Libros y revistas Alimentos básicos Gas natural Educación Cine y teatro

IMPUESTOS AL CONSUMO EN PAÍSES DE LA OCDE			
Comparativo de tasas y exenciones			
PAÍS/TASA GENERAL	EXENCIONES	TASA CERO	OTRAS TASAS PREFERENCIALES
Nueva Zelanda	Donaciones incondicionales	Exportaciones	7.5%
12.50%	Seguros y reaseguros de vida Hospedaje residencial Servicios financieros Terrenos y edificios residenciales Metales preciosos	Venta de negocios Refinaciones de metales preciosos Impuesto local al petróleo	Renta comercial de largo plazo Algunos servicios

Fuente: Banxico con base en "Consumption Tax Trends", OCDE (1999)

Cuadro 1.11.8

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)¹³ –organismo del cual México es miembro- ha reconocido que los impuestos sobre el consumo “tienden a ser regresivos, es decir, disminuyen en porcentaje de la renta a medida de que ésta aumenta”. Por eso, señala la OCDE, aunque teóricamente el IVA debería recaudarse utilizando preferentemente una sola tasa, a fin de “permitir la neutralidad del impuesto en relación con las elecciones de los productores y de los consumidores, y simplificar la gestión del impuesto tanto para las administraciones fiscales como para los contribuyentes”, en la práctica “la mayoría de los países han preferido una tasa del Impuesto al Valor Agregado normal aplicable a la mayor parte de los bienes y una tasa reducida para ciertos productos, tales como los artículos alimenticios de primera necesidad, los libros y los productos farmacéuticos”, como se muestra en el cuadro 1.11.9. Además, la mayor diferenciación en las tasas del IVA que se observa en numerosos países de la OCDE, se sustenta también en otros argumentos igualmente duros. En primer lugar, en el propósito de “proceder a una redistribución de las rentas, gravando más fuertemente a ciertos productos tales como los coches de gran cilindrada, las pieles, las joyas y el caviar, así como, ciertos servicios como los espectáculos y hoteles de lujo”. En segundo lugar, en el objetivo de “ejercer un efecto disuasorio sobre el consumo de ciertos productos (sobre todos las bebidas alcohólicas y el tabaco) y sobre ciertas actividades (el juego), que pueden ser perjudiciales no solamente al consumidor mismo, sino también a la colectividad”.

¹³ OCDE, *La Imposición de Contribuciones en los Países de la OCDE*, París, 1994.

Desde luego, “el principal argumento a favor de los sistemas de tasas múltiples, a pesar de las distorsiones que conllevan y, por consiguiente, de su costo económico –subraya la OCDE- es que por la aplicación de tipos reducidos a los productos de primera necesidad, como los artículos alimenticios y los medicamentos, que representan una parte relativamente importante del consumo de los preceptores de renta bajas, es posible reducir la carga fiscal que pesa sobre estas familias”.

TASAS DE IVA EN PAÍSES DE LA OCDE		
País	Tasas bajas	Tasas normales y altas
Bélgica	0, 6.0, 12.0	21.0
Canadá	0	7.0, 15.0
Francia	2.6, 5.5	20.6
Alemania	7.0	16.0
Hungría	0, 12.0	25.0
Italia	4.0, 10.0	20.0
Luxemburgo	3.0, 6.0, 12.0	15.0
Portugal	5.0, 12.0	17.0
España	4.0, 7.0	16.0
Suecia	0, 6.0, 12.0	25.0
Turquía	1.0, 8.0	17.0, 40.0
Reino Unido	0, 5.0	17.5
México	0, 10.0	15.0
Fuente: OCDE, Consumption Tax Trends, 2001 Edition		

Cuadro 1.11.9

En este mismo sentido se pronuncia el Dr. José Luis Calva¹⁴, al referirse a la modernización tributaria, “un IVA de 10% generalizado a medicinas y alimentos, transportes y otros bienes y servicios que hoy tienen tasa cero de IVA o están exento, además de un impuesto adicional de 2% sobre ventas (a favor de las entidades federativas) –como lo propuso el gobierno de Fox- profundizaría la inequidad del sistema fiscal mexicano porque el 70% de la población de menores ingresos destina más de la mitad de su

¹⁴ Dr. Calva José Luis, *Rueda de Prensa, Diagnóstico del Financiamiento a la Educación Superior y Reforma Fiscal*, UNAM, 01 de diciembre de 2003.

gasto (del 54% al 65%) al consumo de productos por los que hoy no paga IVA, destinando el resto de su gasto a productos que hoy pagan IVA de 15%. En consecuencia la homologación del IVA al 10% (más 2% adicional de impuesto a las ventas) perjudicaría seriamente a la población que ya vive en situación de pobreza, conformada precisamente por ese 70% de mexicanos de acuerdo con las finas mediciones del principal especialista mexicano en pobreza, el doctor Julio Boltvinik¹⁵ (léase “Economía moral”, en La Jornada, 7/XI/2003). El mismo experto calcula que la reforma propuesta por el gobierno de Fox implicaría una exacción de alrededor de 50,000 millones de pesos sobre este 70% de la población, lo que representaría una pérdida de más de \$3,000.00 por hogar.

Así mismo, el Foro Consultivo Científico y Tecnológico, A.C.¹⁶, presenta cuatro evaluaciones del impacto de las reformas al impuesto al valor agregado sobre el potencial fortalecimiento en la recaudación, opciones que son mutuamente excluyente y deben ubicarse en el rango inferior de las verdaderas posibilidades de generación de ingresos asociadas a ese impuesto:

Opción uno: tasa general de 15%

El potencial de recaudación que resulta de remover tasa cero y exenciones se ubica en 1.32% del Producto Interno Bruto, inferior al cálculo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debido probablemente a la utilización de un mayor margen entre el resultado que arroja la metodología de cuentas nacionales y la recaudación efectiva. Sin embargo, se juzga que con la generalización del impuesto es factible reducir los márgenes actuales de evasión, lo que cual elevaría la recaudación adicional a 1.78% del Producto Interno Bruto, como mínimo.

Opción dos: tasa general de 12%

La recaudación aumenta en solo 0.83 puntos porcentuales del Producto Interno Bruto, debido a la erosión en los ingresos derivados de lo que actualmente se grava al 15%, a pesar de que en este caso también consideramos una reducción en la evasión.

¹⁵ Periódico la Jornada, “Economía Moral”, 7 de noviembre de 2003.

¹⁶ Foro Consultivo Científico y Tecnológico, A.C., *Análisis de las Finanzas Públicas en México*, Primera Edición, Marzo de 2004, p. 31.

Opción tres: tasa de 5% en alimentos y medicinas

En esta opción se conserva la remoción de exenciones y una mejoría en la administración, derivada de una reducción en el número y en el monto de las devoluciones realizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Su potencial de recaudación adicional se ubica en 1.18% del Producto Interno Bruto.

Opción cuatro: régimen de exención en alimentos y medicinas

El potencial para fortalecer la recaudación se reduce a solo 0.57% del Producto Interno Bruto, además de que involucra problemas de difícil solución en lo relativo a alimentos y a medicinas importadas.

Por otro lado, el Sr. Jean-Philippe Cotis¹⁷, en la conferencia sobre la reforma tributaria en México, en su primera visita a México, concluye que la reforma fiscal debe ser diseñada para recaudar ingresos adicionales sin crear distorsiones, a través de una base ampliada en el impuesto al valor agregado, acompañada con una compensación a los grupos de bajo ingresos para hacer políticamente viable la ampliación de la base del referido impuesto.

Sustenta su tesis en el sentido de que México se encuentra en una posición de gran contraste frente a otros países miembros de la OCDE, teniendo su origen en que, el mayor problema radica en que el gasto público es demasiado elevado, y cualquiera que sea la estructura del sistema tributario, la pesada carga tributaria crea distorsiones significativas, toda vez que, la proporción impuestos/Producto Interno Bruto es muy baja y debido a deficiencias en el diseño tributario, las distorsiones económicas asociadas son innecesariamente grandes, limitando el gasto público.

De ahí que, el reto central sea reformar el sistema del Impuesto al Valor Agregado, con el objetivo de:

- a) Eliminar las distorsiones y la inequidad social que actualmente debilitan el sistema.

¹⁷ Economista en Jefe de la OCDE, octubre de 2003.

- b) Aumentar mediante el Impuesto al Valor Agregado la proporción impuestos/Producto Interno Bruto.

En resumen, un sistema tributario bien diseñado puede apoyar el crecimiento, mediante gastos mayores y más predecibles en infraestructura, desarrollo del capital humano, programas de salud básica y programas focalizados de reducción de la pobreza, bajo la condición de que el tamaño del gobierno no sea excesivo.

CAPÍTULO 2

MARCO HISTÓRICO, CARACTERÍSTICAS Y ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) tiene su origen en el impuesto a las ventas que surgió durante el período que se extiende desde 1916 hasta 1923, para financiar los gastos de la primera guerra mundial y que por exigencias financieras, así como instrumento para comprimir los consumos privados, presencia una expansión del tributo con la generalización de la base imponible hasta la Segunda Guerra Mundial.

El Impuesto al Valor Agregado fue creado en Francia en el año de 1954, con una estructura que deploraba su excesiva complejidad, aunado a los diferentes sistemas tributarios que se apreciaban en los países miembros de la Comunidad Económica Europea que dificultaban la aplicación del MERCOMUN, circunstancia que se subsanó en poco más de una década al simplificar el impuesto y a la abolición gradual de los derechos aduaneros entre los seis países miembros en el año de 1966; logrando con ello eliminar las distorsiones que ocurrían en el intercambio ínter comunitario a causa del factor fiscal; ya que un requisito para operar en el Mercado Común Europeo era el no exportar los impuestos indirectos toda vez que, el IVA se aplica en razón al “principio de países de destino”, que exige desgravar la exportación y gravar la importación. Este principio permite que los países en donde se consume el bien o el servicio sean los que graven estas operaciones y no el país donde se producen.

Cada país podía imprimir en el sistema sus propias peculiaridades respecto a exenciones y tratamientos especiales a pequeños comerciantes. Los lineamientos generales básicos que se dieron al respecto, se refieren a la amplitud de la base gravable y deducibilidad de los impuestos que gravaban las inversiones y los gastos generales o acreditamiento del impuesto pagado sobre las materias primas y medios de fabricación, así como, a los que gravan los productos de consumo rápido y a las prestaciones de servicios.

Así, luego de años de estudios y de discusiones, en la que inclusive influyeron motivos políticos e intereses de grupos, el 11 de abril de 1967, se acuerda que cada país miembro de la Comunidad Económica Europea debía reemplazar el impuesto a las ventas por el Impuesto al Valor Agregado, a más tardar el 01 de enero de 1970.

2.2 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN AMÉRICA LATINA

En 1966 el Consejo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC)¹⁸ recomendó realizar estudios tendientes a diseñar un impuesto a las ventas que sirviera de modelo a los países latinoamericanos, cuyo objetivo consistía en promover una transformación en los sistemas tributarios indirectos y reducir los obstáculos que impedían un comercio mayor entre los países del área.

En 1967, concluyó la primera etapa de investigación y se recomendó la aplicación de un gravamen del tipo del IVA, que fuera no acumulativo, con tasa única y tratamientos especiales a pequeños comerciantes, limitado a bienes muebles consumibles.

Luego, a finales de la década de 1960, Brasil y Uruguay en el conjunto de una reforma orgánica del sistema tributario orientado hacia la unificación de los gravámenes en los distintos niveles territoriales, el impuesto a las ventas aparece sustituido por un impuesto inspirado en el criterio de la imposición al valor agregado.

En este orden, en el año de 1973, los demás países sudamericanos adoptaron dicho impuesto con particularidades propias de cada país.

Actualmente los países que tienen un impuesto al valor agregado más puro, son Argentina, Chile, Uruguay y México.

¹⁸ Instituto Tecnológico Autónomo de México, “*Diplomado en Impuestos*”, México, 2003.

2.3 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO

2.3.1 IMPUESTOS PRECEDENTES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Antes de que entrara en vigor el Impuesto al Valor Agregado, los impuestos aplicables en México eran:

- Aguamiel y Productos de su Fermentación
- Uso de Aguas de Propiedad Nacional
- Alfombras, Tapetes y Tapices
- Consumo de Algodón
- Despepite de Algodón
- Artículos Electrónicos, Cintas, Aspiradoras, etc.
- Ensamblados de Automóviles y Camiones
- Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán
- Cemento
- Cerillos y Fósforos
- Explotación Forestal
- Entradas Brutas de Ferrocarril
- Consumo de Gasolina
- Venta de Gasolina
- Llantas y Cámaras de Hule
- Cuota Adicional para Ferrocarriles
- Energía Eléctrica, Producción e Introducción
- Consumo de Energía Eléctrica
- Explotación Pesquera y Buceo
- Petróleo Crudo, sus Derivados y Desperdicios
- Portes y Pasajes
- Radio y Televisión
- Sal

- Vidrio y Cristal
- Vehículos Diesel
- Ingresos Mercantiles

2.3.2 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

Entre los impuestos que fueron subsumidos por el Impuesto al Valor Agregado, sobresale por su generalidad e importancia, el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), que estuvo vigente desde 1948 a 1979, el cual tenía las siguientes características:

- Era una contribución indirecta, toda vez que el obligado a pagar el impuesto no sufre el impacto económico, ya que está legalmente permitido el traslado expreso o tácito del gravamen a los adquirentes de bienes y servicios. Dicho sea esto de otra manera, el contribuyente es quien realiza las actividades afectas al tributo, sin embargo, está prevista su traslación, por lo que finalmente quien sufre el impacto económico del gravamen es el consumidor final.

El calificativo de indirecta radica en que el Estado pretende gravar al receptor del servicio o consumidor, pero por razones de orden práctico recauda a través de la figura jurídica de la responsabilidad solidaria, es decir, que hace recaer la obligación de enterar el impuesto al enajenante o prestador de un servicio.

- El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles era un impuesto federal pero de base estrecha, lo cual daba la posibilidad de que las Entidades Federativas gravaran con contribuciones locales lo que el ISIM eximía; propiciando con esto, 32 sistemas de impuestos indirectos locales.
- Impuesto de base estrecha, ya que sólo gravaba la mayoría de las actividades mercantiles, excluyendo, por lo tanto, las no mercantiles permitiéndose con ello una diversidad de impuestos locales.

- Tenía la característica de ser una contribución plurifásica, ya que gravaba todas las etapas del proceso de producción, distribución y venta de bienes y servicios. Sin embargo, el ISIM no gravaba la producción o venta de primera mano, ya que ésta era gravada con impuestos especiales, así como tampoco gravaba la importación de bienes y servicios.
- El ISIM era acumulativo, el impuesto de una etapa pasaba a formar parte de la base de la siguiente, propiciando distintas cargas fiscales, dependiendo del número de etapas por las que atravesaba el producto. Este efecto de cascada era el que más distorsionaba al sistema de precios.
- En virtud de que afectaba más al costo de los bienes producidos por empresas no integradas que por las integradas, se consideraba como un impuesto no neutral.

El efecto de no neutralidad se aprecia en que en las “empresas integradas” el ISIM incidía en menor medida en el costo del bien, viéndose favorecidas pues éstas controlan las etapas del proceso de producción, ya que no les interesa ganar en las etapas intermedias, más que en la última fase, lo cual disminuye el costo del bien y provoca un impacto económico menor del ISIM.

El efecto de no neutralidad, por lo que respecta a las “empresas no integradas”, se aprecia en virtud de que en cada etapa se pretende obtener una utilidad adecuada a sus operaciones, con lo cual el ISIM pasa a formar parte del costo y el precio aumenta considerablemente, desfavoreciendo al consumidor final, quien paga el ISIM acumulado en todas las etapas.

- El ISIM contaba con diversos tratamientos diferenciales que dificultaban su administración, ya que se aplicaban tasas del 1.8%, 4%, 5%, 10% y 30%, así como, exenciones subjetivas en razón del sujeto.

- Las posibilidades recaudatorias del ISIM eran limitadas, ya que de elevarse la tasa se incrementaría la tendencia a la evasión y los efectos negativos de la cascada generarían un caos en el sistema de precios.
- El ISIM era un gravamen que no se armonizaba con el impuesto sobre la renta. Esto dificultaba las tareas de fiscalización, ya que el ISIM podía o no trasladarse en forma expresa y no cumplir para efectos de deducciones, presentación de declaraciones, entre otras, con los requisitos establecidos en el ISR y de cualquier forma era deducible la compra.
- Por último, el ISIM no permitía la desgravación para efectos de exportación por ello, entre otras razones, desde 1975 se crearon los estímulos fiscales orientados a la exportación, a través de sistemas compensatorios que propiciaban la desgravación total del bien exportado (cedis), mecanismo que además de desgravar, daba un pequeño subsidio a la exportación (dumping) violándose con ello las reglas básicas del Comercio Internacional que prohíben subsidiar las exportaciones.

2.3.3 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el año de 1966, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) inicia en nuestro país, los primeros estudios para establecer una contribución tipo impuesto al valor agregado, que viniera a subsanar las deficiencias del ISIM y permitiera consolidar el proceso de coordinación con las Entidades Federativas, acreditar el impuesto pagado en la etapa anterior y que tuviera como requisito para su causación una base ampliada.

Finalmente, en el año de 1967, con base en los estudios realizados se formuló el proyecto que contenía la Ley Federal al Egreso, que se planeó presentar a la Cámara de Diputados en el período ordinario de 1969, motivo por el cual se dio a conocer en noviembre de 1968, y que por diversas situaciones de índole económicas, políticas y sociales, nunca se aprobó. La Ley de referencia pretendía regular un gravamen con las siguientes características:

- Que el sujeto del impuesto fuera el adquirente y no el enajenante.
- Que fuera trasladable.
- Que suprimiera la mercantilidad del objeto del gravamen.
- Que fuera federal con una tasa del 8%.
- Que el impuesto pagado en la compra de insumos fuera deducible del impuesto causado en la venta de bienes.
- Que hubiera pagos provisionales mensuales y se presentara declaración del ejercicio.

En 1978 se formula el proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ley que se aprueba en diciembre del mismo año, dándose una *vacatio legis* para su entrada en vigor hasta el 01 de enero de 1980; llevándose a cabo en ese año una amplia difusión del mismo, así como la publicación del Reglamento de la Ley de la materia, que permitió promover ajustes a la Ley como resultado de las observaciones tomadas durante 1979.

Para mayor abundamiento, a continuación se transcribe la exposición de motivos que presentó el Ejecutivo Federal al H. Congreso de la Unión:

*EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA INICIATIVA DEL DECRETO
DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
VIGENTE A CONTAR DEL 01 DE ENERO DE 1980
PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
DEL 29 DE DICIEMBRE DE 1978*

El ejecutivo a mi cargo ha expuesto ante ese H. Congreso de la Unión en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1979, la necesidad, trascendencia y oportunidad de los cambios a la estructura del sistema fiscal federal que se proponen a Vuestra Soberanía.

Un elemento importante en las modificaciones propuestas lo constituye el mecanismo del impuesto al valor agregado que se contiene en esta Iniciativa y que de aprobarse vendrá a sustituir al impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y de los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgen deficiencias que es necesario corregir.

Es normal que el sistema fiscal esté sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico.

La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre ingresos mercantiles deriva de que se causa en “cascada”, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

Existe la conciencia en el público de que paga el impuesto federal sobre ingresos mercantiles sólo con la tasa general del 4%, sobre el precio de los bienes y servicios que adquiere; pero, en general, no puede percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvió a causar el mismo 4%; ya que el efecto repetitivo del gravamen queda totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios.

Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinan que en promedio los consumidores pagan más del 10% por los bienes y servicios que

adquieren, como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del actual impuesto sobre ingresos mercantiles.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más severamente a bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo pueden hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realicen las restantes. En esta forma, es el consumo más generalizado de la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soporta la mayor carga fiscal.

En cambio, el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan.

Por las circunstancias apuntadas fue necesario crear, en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por población de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que llegan a la población de menores recursos, cuyo consumo resulta excesivamente gravado. Sin embargo, las tasas especiales tienen defectos en su aplicación y frecuentemente han afectado a pequeños productores o han favorecido la importación o el contrabando de mercancías extranjeras.

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado que destruyen el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios,

elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.

El impuesto al valor agregado que se propone en esta Iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Con el impuesto que se propone resultará la misma carga fiscal para los bienes por lo que deba pagarse, independientemente del número de productores e intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano.

En los bienes cuyo consumo tenga características que permitan o hagan aconsejable mantener una mayor carga fiscal, el gravamen al valor agregado quedará complementado con los impuestos especiales existentes como el de producción y consumo de tabaco, de envasamiento de bebidas alcohólicas y otros, cuyas tasas se propone reducir a fin de que en su conjunto, no se modifique dicha carga.

Conviene destacar que no es el propósito aumentar ni disminuir el gravamen sobre enajenación de automóviles nuevos que hoy llega hasta 30%. Para el logro de este propósito en su oportunidad presentaré a la consideración de Vuestra Soberanía la

iniciativa de un impuesto que, junto con el de valor agregado mantendrá, a partir de 1980, niveles de carga fiscal semejante a los actuales.

Para lograr una recaudación equivalente a la actual del impuesto sobre ingresos mercantiles, el nivel de la tasa tendría que ser superior a 10% sobre el valor agregado de los bienes y servicios considerados.

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

Por otra parte, no debe desconocerse la situación particular de la franja fronteriza norte y de las zonas libres de Baja California y Norte de Sonoro y Baja California Sur, para las que se propone una tasa de 6%.

Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos, se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto.

En efecto, se libera de pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufran transformación industrial; así como, la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Debe destacarse que la nueva Ley no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento. Con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se exime la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como, los servicios que a estas actividades se proporcionen. El

conjunto de exenciones representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

En el nuevo sistema es indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio. En esta forma los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se les traslade.

Los comerciantes e industriales calcularán el impuesto sobre el valor total de las actividades que realicen y por las que se deba pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente les hubiese sido trasladado, siempre que corresponda a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que se deba pagar impuestos y éste conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales.

El pago se efectuará en las oficinas autorizadas, correspondientes al domicilio del contribuyente. Si éste tuviese varios establecimientos, el pago se realizará en la oficina autorizada que corresponda al establecimiento principal. Tratándose de importaciones, el pago se realizará en la oficina aduanera respectiva.

El impuesto se declara mensualmente y se efectúa un cálculo anual por ejercicios fiscales coincidentes con los impuestos sobre la renta. En el supuesto de que haya saldos pendientes de acreditar al término del ejercicio fiscal, éstos son susceptibles de devolución. Sin embargo, ésta se podrá solicitar mensualmente en los casos de exportaciones, enajenaciones de maquinaria y equipo agrícola, planes de inversión comprobados y en la franja fronteriza norte y en la Zonas Libres.

Con el propósito de no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, se mantiene un procedimiento de estimación del monto de las ventas. Del importe de dicha estimación del monto de las ventas. Del importe de dicha estimación los causantes menores podrán acreditar el impuesto que les hubiesen trasladado sus proveedores. El régimen transitorio permite que estos contribuyentes gradualmente

se incorporen al sistema ya que durante 1980 tendrán obligaciones fiscales prácticamente iguales a las actuales. Los demás comerciantes e industriales quedan obligados a llevar libros de contabilidad y registros, a hacer en sus registros las separaciones correspondientes, a expedir documentos en los que trasladen expresamente el impuesto y a presentar declaraciones. Estas obligaciones son algo más complejas que las que establece el impuesto sobre ingresos mercantiles, pero en la medida en que todos ellos son causantes mayores del impuesto sobre la renta, utilizarán su misma contabilidad para desahogarla con facilidad.

Las características del impuesto al valor agregado obligan a variar sustancialmente el procedimiento para hacer la distribución de participantes a las entidades federativas; pues al contrario de lo que ocurre en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, el lugar en el que definitivamente se realiza el consumo final. Consecuentemente, las participaciones no se otorgarán en función de las recaudaciones que se obtengan en cada entidad, sino que se llevarán a un Fondo General de Participaciones, con cargo a todos los impuestos federales, el cual se distribuirá entre las entidades, en los términos de una nueva Ley de Coordinación Fiscal y de los convenios que las entidades, que así lo deseen, celebren con la Federación. En dichos convenios se señalarán también las facultades para administrar el impuesto, que ejercerán las entidades federativas.

La nueva Ley requiere un amplio período entre el momento en que sea aprobada por Vuestra Soberanía y el día en que entrará en vigor, el cual se propone que sea el 1o. de enero de 1980. Este plazo es indispensable para informar y difundir las nuevas disposiciones entre el público consumidor y los comerciantes e industriales, a fin de que sean comprendidas y evitar que el desconocimiento del sistema de lugar a una elevación injustificada de los precios. El plazo citado es también necesario para capacitar ampliamente al personal de la Federación y de las entidades que se encargará de la recaudación, comprobación y demás tareas de administración del impuesto.

Se propone la derogación de un conjunto de impuestos que ya no son necesarios, porque las actividades que gravan quedarían adecuadamente tratadas con el valor agregado. Así se logra, adicionalmente, realizar una importante simplificación del sistema, al desaparecer 19 impuestos federales.

Por las razones anteriores y con fundamento en los artículos 71, fracción I y 72, inciso f) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, me permito someter a la consideración de esa H. Cámara de Diputados por el digno conducto de ustedes, la siguiente:

*LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
VIGENCIA A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1980.*

Con la entrada en vigor del nuevo gravamen indirecto al consumo, quedan subsumidos un total de veintiséis leyes y decretos, entre ellos, el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Teniendo su origen en la incidencia o impacto económico sobre quien recae la carga tributaria, la doctrina ha clasificado al Impuesto al Valor Agregado como una contribución indirecta y en razón de ello, presenta las siguientes características:

- Es un impuesto indirecto en razón de que la incidencia del gravamen la resiente el consumidor final.
- El IVA es un impuesto federal, pero en virtud de la Ley de Coordinación Fiscal y de los Convenios de Colaboración Administrativa firmados con todas las Entidades Federativas, su aplicación es uniforme en el país.

Es conveniente señalar que los acuerdos de coordinación sufrieron en 1990 grandes modificaciones, a grado tal que la recaudación y administración de este gravamen desde entonces y hasta la fecha ha quedado totalmente en manos de la SHCP.

- El IVA es un impuesto de base amplia ya que grava todas las operaciones en que se añade un valor. En función de ello, el hecho imponible integra a la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la prestación de servicios y las importaciones de bienes y servicios.
- Es plurifásico porque grava todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Asimismo, grava la importación de bienes y servicios, así como, también la primera etapa de producción y a varios tipos de contribuyentes.
- El IVA no es acumulativo, esta particularidad lo distinguió de los impuestos en cascada como el ISIM, y se logra trasladando el impuesto fuera del precio, registrándose por separado en la contabilidad del contribuyente y acreditándose después, sin que forme parte del precio de la siguiente etapa de producción o distribución. Esta afirmación será siempre válida en operaciones gravadas, ya que si existen etapas intermedias exentas, si se podría dar el efecto acumulativo.
- Es un impuesto neutral pues afecta en la misma proporción a bienes y servicios independientemente del número de etapas que haya recorrido el bien, la carga tributaria será proporcionalmente la misma tanto para las empresas integradas como para las empresas no integradas. Además, se da un tratamiento igualitario tanto a productos nacionales como extranjeros.
- El IVA es una contribución con posibilidades de autocontrol, en esta medida el contribuyente enajenante se ve obligado a registrar la venta. Esta acción se ve disminuida en operaciones con el consumidor final ya que no existe interés por parte de éste de exigir la factura, y mucho menos el IVA desglosado. Esta propiedad se da al existir interés del contribuyente adquirente de exigir factura y traslado expreso del impuesto al proveedor.

- Es una contribución al consumo, ya que la incidencia económica del impuesto la soportan los consumidores finales, entendiéndose por consumidores finales a la población que adquiere bienes y servicios para satisfacer sus necesidades elementales.
- Los tratamientos diferenciales del IVA están representados por diversas tasas (10%, 15% y 0%), así como, por las operaciones y sujetos no gravados (exentos) y tratamientos especiales.

La existencia de diversos tratamientos diferenciales obedece a razones de orden económico, social, político y administrativo, lo recomendable es que exista una sola tasa.

- El **IVA** tiene propósitos recaudatorios por excelencia, basada en la gran amplitud del universo de sujetos que grava cuando consumen bienes y servicios. Todos los impuestos indirectos tienen finalidades fundamentalmente recaudatorias y eventualmente persiguen objetivos extrafiscales.
- Es un gravamen con posibilidad de desgravar totalmente la etapa que se desee mediante la aplicación de la TASA del 0%; en particular las operaciones de exportación.
- El IVA se armoniza con el Impuesto Sobre la Renta en virtud que se tiene que sujetar a los lineamientos establecidos en el Impuesto Sobre la Renta, tanto para efectos de acreditamiento y de presentación de información, por citar algunos ejemplos.

Hasta lo aquí expuesto, podemos resumir las características generales del IVA y del ISIM, en el cuadro siguiente:

CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL ISIM E IVA			
CARACTERÍSTICAS	ISIM	IVA	S o D
Indirecta	La incidencia del impuesto recae en el consumidor final.	La incidencia del gravamen la resiente el consumidor final.	S
Federal	Daba posibilidades de que las Entidades Federativas gravaran con impuestos locales lo que ISIM eximía.	Su aplicación es uniforme en todo el país.	D
Base	Base estrecha ya que sólo gravaba la mayoría de las actividades mercantiles.	Base amplia ya que grava todas las operaciones en que se añade valor.	D
Plurifásico	Ya que gravaba todas las etapas del proceso de producción y distribución.	Porque grava todas las etapas del proceso de producción, distribución e importación de bienes y servicio.	D
Acumulación	Era acumulativo, ya que el impuesto de una etapa pasaba a formar parte de la base de la siguiente.	No es acumulativo, ya que el impuesto es trasladable y acreditable.	D
Neutralidad	Era un impuesto no neutral, afectaba más el costo de los bienes producidos por empresas no integradas que por las integradas.	Es un impuesto neutral pues afecta en la misma proporción a las empresas integradas como a las no integradas.	D
Administración	La diversidad de tasas y las exenciones subjetivas en razón del sujeto dificulta su control.	Es una contribución con posibilidades de autocontrol en la medida que el contribuyente enajenante se obliga a registrar la venta.	D
Diversos tratamiento diferenciales	Contaba con diversos tratamientos diferenciales que dificultaban su administración, así como exenciones subjetivas en razón del sujeto.	Obedece a razones de orden económico, social y administrativo, así como por las operaciones y sujetos no gravados.	S
Diversas posibilidades recaudatorias	Limitadas, ya que al elevarse la tasa se incrementaría la tendencia a la evasión.	Amplias, basada en la gran amplitud del universo de sujetos que grava cuando consumen bienes y servicios.	D
Desgravación para efectos de exportación	No tenía posibilidades de desgravar ninguna etapa, ya que no contemplaba la tasa 0%, Asimismo, gravaba en particular las operaciones de exportación.	Con posibilidades de desgravar totalmente la etapa que se desee mediante la tasa del 0%, en particular las operaciones de exportación	D
Fiscalización	Dificultaba las tareas de fiscalización al no tener amarre con el ISR para efectos de deducciones.	Facilita las tareas de fiscalización al tener amarre con el ISR en virtud que se tiene que sujetar a los lineamientos de acreditamiento, deducibilidad y de presentación de información.	D

Semejanzas (S) y Diferencias (D)
Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 2.3.3.1

2.3.4 INICIO DE LA VIGENCIA Y MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En México, la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 29 de diciembre de 1978, la cual constaba de 42 artículos, adicionada con 5 transitorios. Desde su publicación ha tenido un sinnúmero de modificaciones que aquí se enumeran, teniendo su origen en la información que se encuentra en los Diarios Oficiales de la Federación, desde el año en que fue publicada la Ley en cita y hasta la fecha.

El Dr. en Derecho, José Ramón Morales¹⁹, menciona que a la norma fiscal se le pueden efectuar modificaciones que se caracterizan desde dos vertientes:

- Atendiendo al efecto del cambio y
- Atendiendo a la clase de modificación que ocasiona dicho cambio.

Con relación al efecto del cambio, las clasifica en modificaciones parciales y totales, entendiéndose por las primeras; a aquéllas que sólo afectan una parte del artículo, y por las segundas; aquéllas que afectan a todo un artículo de la ley.

Respecto a la clase de modificación que ocasiona el cambio, éstas las clasifica en modificaciones originadas por: reformas, adiciones y derogaciones.

Por lo tanto, la Ley del Impuesto al Valor agregado, desde su origen, ha adolecido de las modificaciones que se aprecian en el siguiente cuadro.

MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DESDE SU ORIGEN				
MODIFICACIONES	REFORMAS	ADICIONES	DEROGACIONES	TOTAL
PARCIALES	171	79	19	269
TOTALES	42	25	19	86
GRAN TOTAL	213	104	38	355

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 2.3.4.1

¹⁹ Dr. Morales Hernández José Ramón, *La Ley del Impuesto al Valor Agregado Mexicano Durante el Siglo XX*, Tesis Doctoral, Registro 03-2001-040612024000-01.

En este sentido, a continuación se presentan las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, atendiendo a todos y cada uno de los años en que ha estado vigente.

NÚMERO DE MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y AÑO DE ORIGEN													
AÑO	REFORMAS			ADICIONES			DEROGACIONES			TOTAL			D.O.F. DE FECHA
1979	15			5			0			20			29/12/1978
	7	P	8	5	P	0	0	P	0	12	P	8	31/12/1979
1980	19			8			5			32			30/12/1980
	14	P	5	7	P	1	4	P	1	25	P	7	
1981	12			4			5			21			31/12/1981
	7	P	5	4	P	0	3	P	2	14	P	7	
1982	10			4			0			14			31/12/1982
	9	P	1	1	P	3	0	P	0	10	P	4	
1983	10			4			0			14			30/12/1983
	9	P	1	4	P	0	0	P	0	13	P	1	
1984	1			0			0			1			31/12/1984
	1	P	0	0	P	0	0	P	0	1	P	0	
1985	4			1			0			5			31/12/1985
	2	P	2	1	P	0	0	P	0	3	P	2	
1986	2			0			0			2			30/04/1986
	2	P	0	0	P	0	0	P	0	2	P	0	31/12/1986
1987	4			5			0			9			31/12/1987
	4	P	0	4	P	1	0	P	0	8	P	1	
1988	2			2			0			4			31/12/1988
	2	P	0	2	P	0	0	P	0	4	P	0	
1989	9			4			4			17			28/12/1989
	9	P	0	2	P	2	4	P	0	15	P	2	
1990	13			5			2			20			26/12/1990
	11	P	2	3	P	2	1	P	1	15	P	5	
1991	15			2			3			20			10/09/1991
	14	P	1	2	P	0	1	P	2	17	P	3	21/09/1991
1992	1			1			0			2			20/07/1992
	1	P	0	1	P	0	0	P	0	2	P	0	05/11/1992
1993	5			1			0			6			03/12/1993 29/12/1993
	5	P	0	1	P	0	0	P	0	6	P	0	27/12/1993
1994	8			4			0			12			28/12/1994
	8	P	0	4	P	0	0	P	0	12	P	0	
1995	14			9			2			25			27/03/1995
	12	P	2	7	P	2	1	P	1	20	P	5	15/12/1995
1996	5			2			0			7			30/12/1996
	4	P	1	1	P	1	0	P	0	5	P	2	
1997	5			7			5			17			15/05/1997
	4	P	1	6	P	1	0	P	5	10	P	7	29/12/1997
1998	12			6			2			20			31/12/1998
	11	P	1	5	P	1	0	P	2	16	P	4	
1999	5			4			0			9			31/12/1999
	4	P	1	4	P	0	0	P	0	8	P	1	
2000	4			1			1			6			31/12/2000
	3	P	1	1	P	0	1	P	0	6	P	0	
2001	0			0			0			0			
	0	P	0	0	P	0	0	P	0	0	P	0	
2002	20			11			6			37			01/01/2002 LIF
	16	P	4	8	P	3	4	P	2	30	P	9	30/12/2002
2003	2			0			0			2			31/12/2003
	1	P	1	0	P	0	0	P	0	1	P	1	
2004	7			3			0			10			01/12/2004
	5	P	2	0	P	3	0	P	0	5	P	5	
2005	6			10			3			19			07/06/2005 08/12/2005
	3	P	3	5	P	5		P	3	8	P	11	28/06/2005 23/12/2005
2006	3			1			0			4			28/06/2006
	3	P		1	P			P		4	P	0	18/07/2006
GRAN TOTAL	212			104			38			355			
	171	P	42	79	P	25	19	P	19	269	P	86	

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 2.3.4.2

Es importante mencionar, que las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del día 30 de diciembre de 2002, para entrar en vigor el 01 de enero de 2003, con relación a la causación y acreditamiento con base a flujo de efectivo, aquéllas ya habían surtido efecto a contar del 01 de enero de 2002, mediante la Ley de Ingresos de la Federación²⁰.

En este orden de idea, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el recorrido de su perfeccionamiento, no podía dejar de modificar las tasas aplicables al hecho imponible, situación que nos lleva a realizar un análisis muy breve de las aplicables durante todo el tiempo de su vigencia, resumiéndolas en el cuadro esquemático 1.3.4.3:

Desde su inicio, el Ejecutivo Federal propuso al Legislativo el establecimiento de una sola tasa del 10% aplicable en todo el país con excepción de las zonas libres de Baja California, Norte de Sonora y Baja California Sur y en la zona fronteriza norte en las cuales se estableció una tasa reducida del 6%; tasas que fueron aprobadas por la Cámara de Diputados en su Dictamen de fecha 08 de diciembre de 1978, y por la Cámara de Senadores por Dictamen del 21 de diciembre del mismo año, a sabiendas de que no cumplía con las expectativas de recaudación de cuando menos al mismo nivel que mantenía el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Con fecha 31 de diciembre de 1979, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la decisión de generalizar la tasa del 6% para las franjas fronterizas, al extenderse el beneficio a la franja fronteriza en el Estado de Quintana Roo, así como para la importación de bienes tangibles a las zonas libres y franjas fronterizas.

²⁰ La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 01 de enero de 2002, en su artículo séptimo transitorio estableció, en términos generales, que el impuesto se causaría en el momento que se cobraran efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, en sustitución de lo previsto en los artículos 11, 17, 22 y demás correlativos de la Ley vigente para 2002. Asimismo, indicaba que el acreditamiento únicamente procedería cuando el impuesto trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado y, en su caso, las adquisiciones efectivamente pagadas.

Con el propósito de proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos y ayudar a promover la elaboración y comercialización de todos los alimentos en el sector primario, se propone la implementación de la tasa 0%, misma que es publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1980, para entrar en vigor el 01 de enero de 1981.

En la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a contar del 01 de enero de 1983 y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982, por razones meramente recaudatorias se cambia la tasa general del 10 para fijarla en 15% y se establecen una tasa reducida del 6% para gravar la enajenación de medicinas y de productos alimenticios que se encuentren industrializados y una tasa alta del 20% para gravar la enajenación y la importación de bienes; así como los servicios que normalmente son adquiridos o solicitada su prestación por personas de altos recursos económicos; se conservan los alimentos no industrializados a la tasa de 0% preservando en esta forma buena parte de los consumos que integran la llamada canasta del trabajador.

El 10 de noviembre de 1991, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se exime parcialmente del pago del Impuesto al Valor Agregado y posteriormente mediante el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigentes en diversas fechas y publicado en el Diario Oficial de la Federación del 21 de noviembre de 1991, se redujo la tasa general del 15% al 10% y además se derogó la tasa general del 6% para las Franjas Fronterizas y Zonas Libres, bajo el argumento en los logros alcanzados en el contexto general de la política económica que había permitido fundamentalmente el saneamiento de las finanzas públicas y en general un comportamiento económico más racional que coadyuvaba a fortalecer el poder adquisitivo de la población, principalmente la de menores ingresos. También, se elimina la tasa del 20% que gravaba la enajenación y la importación de ciertos bienes denominados de lujo que solamente podían ser adquiridos por personas de altos recursos económicos, como ya había quedado expuesto en el párrafo anterior.

Con el objeto de fortalecer los ingresos del sector público federal, así como de los órdenes locales de gobierno, a partir del 01 de abril de 1995, la tasa general del Impuesto al Valor Agregado se incrementa en un 50%, para pasar del 10 al 15%, y se mantiene en 10% la tasa general para las Franjas Fronterizas y Zonas Libres del País, con el objeto de no afectar la competitividad del comercio en esas zonas. Dichos cambios están contenidos en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, y publicados en el Diario Oficial de la Federación del 27 de marzo de 1995.

Mediante el Decreto por el que Exime el Pago del Impuesto al Valor Agregado por la Enajenación e Importación de los Bienes que se Indican, en vigor a partir del 01 de septiembre de 1995 y con vigencia, según el propio Decreto “no excederá del 31 de diciembre del mismo año, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 07 de julio de 1995, seguido del Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican Otras, vigentes a partir del 01 de enero de 1996 y publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, se establecen con la finalidad de fomentar o desgravar la producción de ciertos bienes, la prestación de algunos servicios, o el consumo de los mismos o en ciertas zonas, las tasas del 10 y 0%.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, durante los últimos años se ha modificado a efecto de simplificar el procedimiento de cómputo, acreditación y pago. Aunque también se modificaron para ampliar la base de algunas actividades productivas para el ejercicio de 2003, como la industria editorial, la producción de madera y las operaciones de intercambio entre maquiladoras y empresas que produzcan bienes para consumo en territorio nacional, la estructura de las tasas es prácticamente la misma desde el 01 de abril de 1995, cuando se aprobó el aumento de la tasa general de 10 al 15%.

Actualmente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla tres tasas de impuesto: la tasa general del 15%, la tasa general del 10% para la zonas fronterizas y la tasa de 0% que se aplica a determinados bienes, servicios, así como en el otorgamiento de uso o goce de bienes, que son excluidos de la tasa general. Adicionalmente, dispone de exenciones a bienes y servicios específicos.

TASAS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DESDE SU INICIO DE VIGENCIA

PERÍODO	TASA	ENAJENACIÓN	PRESTACIÓN DE SERVICIOS	USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS
01/01/1980-31/12/1980	Tasa general	10%	10%	10%	10%	0%
	Tasa general franja fronteriza y zonas libres	6%	6%	6%	6%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
01/01/1981-31/12/1982	Tasa general	10%	10%	10%	10%	0%
	Tasa general franja fronteriza y zonas libres	6%	6%	6%	6%	0%
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
01/01/1983-17/08/1988	Tasa general	15%	15%	15%	15%	0%
	Tasa general franja fronteriza y zonas libres	6%	6%	6%	6%	0%
	Alimentos industrializados y servicios de alto poder adquisitivo	20%	20%		20%	-
	Medicinas de patente y ciertos productos destinados a la alimentación	6%	-	-	6%	-
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
18/08/1988-31/12/1988	Tasa general	15%	15%	15%	15%	0%
	Tasa general franja fronteriza y zonas libres	6%	6%	6%	6%	0%
	Alimentos industrializados y servicios de alto poder adquisitivo	20%	20%		20%	-
	Medicinas de patente y ciertos productos destinados a la alimentación	Se suspende	-	-	Se suspende	-
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
01/01/1989-10/11/1991	Tasa general	15%	15%	15%	15%	0%
	Tasa general franja fronteriza y zonas libres	6%	6%	6%	6%	0%
	Alimentos industrializados y servicios de alto poder adquisitivo	20%	20%		20%	-
	Medicinas de patente y ciertos productos destinados a la alimentación	0%	-	-	0%	-
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
10/11/1991-20/07/1992	Tasa general	10%	10%	10%	10%	0%
	Tasa franja fronteriza	10%	10%	10%	10%	0%
	Alimentos industrializados y servicios de alto poder adquisitivo	10%	10%		10%	-
	Medicinas de patente y ciertos productos destinados a la alimentación	0%	-	-	0%	-
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
21/07/1992-31/03/1995	Tasa general	10%	10%	10%	10%	0%
	Tasa franja fronteriza	10%	10%	10%	10%	0%
	Alimentos industrializados y servicios de alto poder adquisitivo	10%	10%		10%	-
	Medicinas de patente y ciertos productos destinados a la alimentación	0%	-	-	0%	-
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
01/04/1995-31/08/1995	Tasa general	15%	15%	15%	15%	0%
	Tasa región fronteriza	10%	10%	10%	10%	0%
	Alimentos industrializados y servicios de alto poder adquisitivo	15%	15%		15%	-
	Medicinas de patente y ciertos productos destinados a la alimentación	0%	-	-	0%	-
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-
01/09/1995-A LA FECHA	Tasa general	15%	15%	15%	15%	0%
	Tasa región fronteriza	10%	10%	10%	10%	0%
	Alimentos industrializados y servicios de alto poder adquisitivo	15%	15%		15%	-
	Medicinas de patente y ciertos productos destinados a la alimentación	0%	-	-	0%	-
	Alimentos no industrializados	0%	0%	0%	0%	0%
	Por los que no se paga	Exento	Exento	Exento	Exento	-

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 2.3.4.3

2.4 ESTRUCTURA ACTUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Ley del Impuesto al Valor Agregado consta de 43 artículos, agrupados en 9 capítulos, y 5 artículos transitorios, con base en la siguiente estructura:

ESTRUCTURA ACUTAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO										
CAPÍTULOS	CONTENIDO	DISPOSICIONES GENERALES	DE LA ENAJENACIÓN	DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS	DEL USO Y GOCE TEMPORAL DE BIENES	DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS	DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES	DE LA PARTICIPACIÓN A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS
Primero	Incluye las condiciones generales y elementos sustanciales del impuesto.	1-7								
Segundo	Contempla las normas, condiciones y exenciones de la enajenación.		8-13							
Tercero	Señala las normas, condiciones y exenciones para la prestación de servicios.			14-18 A						
Cuarto	Marca las normas, condiciones y exenciones para el uso o goce temporal de bienes.				19-23					
Quinto	Contempla las normas, condiciones y exenciones para la importación de bienes y servicios.					24-28 A				
Sexto	Señala las normas, condiciones y exenciones para la exportación de bienes y servicios.						29-31			
Séptimo	Establece las obligaciones de los contribuyentes							32-37		
Octavo	Señala las facultades de las autoridades fiscales								38-40	
Noveno	Describe las normas y condiciones bajo las cuales las entidades federativas pueden utilizar potestades tributarias.									41-43

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 2.4.1

2.5 ESQUEMA DE FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Al analizar la anatomía de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que primordialmente grava el consumo de bienes y servicios a través de las distintas fases del proceso de producción, exigiéndose por el valor que se añade en cada fase con relación a la anterior, así se consigue que la carga impositiva que soportan los bienes o servicios sea equivalente a la aplicación del tipo de gravamen que corresponda al precio de venta final. La forma de alcanzar el resultado anterior es gravando a las personas físicas y a las morales cuando efectúen los actos o actividades que la ley²¹ tipifica, y concediéndoles el derecho a acreditar el impuesto al valor agregado evidenciado en las adquisiciones de bienes y servicios; precisamente para la realización de los actos o actividades que configuran el objeto imponible y que reza en el orden siguiente:

- a) Enajenen bienes.
- b) Presten servicios independientes.
- c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- d) Importen bienes o servicios.

Las arterias que dan vida al impuesto al valor agregado son dos: **el traslado y el acreditamiento del impuesto**. Entendiéndose por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente –sujeto jurídico- debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, por un monto equivalente de la aplicación de una tasa al valor económico de los actos o actividades mencionadas y que deberá trasladar en forma expresa y por separado. Asimismo, debe entenderse por **acreditamiento** a la operación que consiste en restar el impuesto acreditable que el contribuyente haya pagado por concepto de insumos utilizados en el proceso productivo, excepto cuando se trate de bienes que no pagan el impuesto -exentos-, o el que se hubiese pagado en la importación de bienes y servicios, siempre que sea acreditable en los términos de la propia Ley, contra el impuesto trasladado. A manera de ilustración, se presenta el siguiente ejemplo:

²¹ Artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 2007.

FUNCIONAMIENTO DEL TRASLADO Y EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO					
ETAPA	OPERACIÓN	IMPORTE	IMPUESTO ACREDITABLE	IMPUESTO POR PAGAR AL SAT	IMPUESTO PAGADO POR EL CONSUMIDOR FINAL
Primera etapa PRODUCTOR	Insumos adquiridos	\$10,000			
	Costos y gastos diversos*	6,000			
	Precio de venta IVA (15%) trasladado	\$16,000 2,400	0	\$2,400	
	Total factura	\$18,400			
Segunda etapa MAYORISTA	Costo de adquisición	\$16,000			
	Costos y gastos diversos*	8,000			
	Precio de venta IVA (15%) trasladado	\$24,000 3,600	\$2,400	\$1,200	
	Total factura	\$27,600			
Tercera etapa MINORISTA	Costo de adquisición	\$24,000			
	Costos y gastos diversos*	9,600			
	Precio de venta IVA (15%) trasladado	\$33,600 5,040	\$3,600	\$1,440	
	Total factura	\$38,640			
Cuarta etapa CONSUMIDOR	Costo de adquisición	\$33,600			
	IVA (15%) pagado	5,040			\$5,040
	Total factura	\$38,640			
IMPUESTO PAGADO AL SAT VERSUS EL IMPUESTO PAGADO POR EL CONSUMIDOR FINAL				\$5,040	\$5,040
*Incluye los elementos del costo de mano de obra y cargos indirectos, así como el margen de utilidad planeado. Fuente: Elaboración propia.					

Cuadro 2.5.1

La Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla distintas tasas que deben aplicarse a las actividades productivas, así como las exenciones: la tasa general es de 15%, en zonas fronterizas se aplica la tasa de 10%; varios productos y servicios específicos se gravan con una tasa de 0%. Asimismo, la Ley contempla varias exenciones específicas a la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y a la importación, figura jurídica que viene a distorsionar la administración del impuesto, al no

poder acreditarse el impuesto pagado y optando por integrarlo al costo de adquisición, como se demuestra en el esquema que a continuación se expone:

FUNCIONAMIENTO DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO					
ETAPA	OPERACIÓN	IMPORTE	IMPUESTO ACREDITABLE	IMPUESTO POR PAGAR AL SAT	IMPUESTO PAGADO POR EL CONSUMIDOR FINAL
Primera etapa PRODUCTOR	Insumos adquiridos	\$10,000			
	Costos y gastos diversos*	6,000			
	Precio de venta	\$16,000			
	IVA (15%) trasladado	2,400	0	\$2,400	
	Total factura	\$18,400			
Segunda etapa MAYORISTA	Costo de adquisición	\$16,000			
	Costos y gastos diversos*	8,000			
	Precio de venta	\$24,000			
	IVA (15%) trasladado	3,600	\$2,400	\$1,200	
	Total factura	\$27,600			
Tercera etapa MINORISTA	Costo de adquisición	\$24,000			
	IVA pagado etapa anterior	3,600			
	Total costo de adquisición	\$27,600			
	Costos y gastos diversos*	11,040			
	Precio de venta	38,640			
	IVA (EXENTO, NO PAGA)	-	-	-	
	Total factura	\$38,640			
Cuarta etapa CONSUMIDOR	Costo de adquisición	\$38,640			
	IVA (EXENTO, NO PAGA)	-			-
	Total factura	\$38,640			
IMPUESTO PAGADO AL SAT VERSUS EL IMPUESTO PAGADO POR EL CONSUMIDOR FINAL				3,600	-
*Incluye los elementos del costo de mano de obra y cargos indirectos, así como, el margen de utilidad planeado. Fuente: Elaboración propia.					

Cuadro 2.5.2

2.6 EL ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado se sustenta primordialmente en cuatro pilares o figuras jurídicas dinámicas de carácter procedimental, que son: el traslado, el acreditamiento, la retención y el pago.

Del traslado, quedó conceptualizado en el numeral anterior, en el cual quedó especificado que el Impuesto al Valor Agregado que se cobra al cliente se le denomina “impuesto al valor agregado trasladado”, por lo que ahora toca el análisis a lo que la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera como impuesto acreditable.

En este orden de ideas, el acreditamiento y el impuesto acreditable son regulados, establecidos y requisitados por los artículos 4o., 5o., 5o.-A, 5o.-B y 5o.-C de la Ley, así, el artículo 4o., establece en el primero y segundo párrafo, lo que debe entenderse para sus efectos, el proceso del acreditamiento. El precepto considera al acreditamiento como la operación consistente: *“en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso”*. *“Se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate”*

De modo que, el proceso de acreditamiento se descompone en cuatro pasos: primero, en determinar el impuesto causado; segundo, en determinar el impuesto acreditable; tercero determinar el impuesto retenido y por último, realizar la operación de restar al impuesto causado el impuesto acreditable y el impuesto retenido. La diferencia, en caso que resulte positiva, será el impuesto a enterar al fisco.

Así, el artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace tres señalamientos:

Primero, establece lo que debe entenderse por acreditamiento, aduciendo en su primer párrafo que *“El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.* Es decir, de manera esquematizada quedaría así:

Menos:	Impuesto trasladado en el mes (precio de venta por tasa de impuesto) IVA acreditable del mes (acreditamiento)
Igual:	Cantidad a pagar (saldo a favor)

Segundo, el mismo precepto legal define que *“para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.*

Más:	IVA pagado en erogaciones, en el mes de que se trate IVA pagado en importación, en el mes de que se trate
Igual:	Impuesto acreditable

Por último, aduce que *“el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.*

En esta misma tesitura, el artículo 5o de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, viene a complementar lo establecido en el numeral cuatro de la misma Ley al establecer una serie de requisitos para que el IVA sea acreditable. Veamos ahora lo que establece el artículo 5o de la Ley.

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

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta. Asimismo, la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en la citada Ley”.

De la fracción transcrita se desprende, en primer término, que para estar en posibilidad de acreditar la totalidad del IVA, las erogaciones deben ser deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta y estar relacionadas exclusivamente con actividades gravadas o a la tasa de 0%. En este caso, se adicionará el IVA pagado en la importación.

Más:	IVA pagado en erogaciones deducibles para efectos del ISR IVA pagado en importación
Igual:	Impuesto acreditable

En segundo lugar, el IVA de los costos y gastos que se eroguen y que sean parcialmente deducibles para los fines del Impuesto Sobre la Renta, y que sirven a la vez para generar ingresos gravados, solo será acreditable en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del Impuesto Sobre la Renta. Adicionado con el IVA pagado en la importación.

Más:	IVA pagado en erogaciones deducibles para efectos del ISR
Más:	IVA pagado en erogaciones parcialmente deducibles para ISR, en la misma proporción en que la erogación es deducible para ISR.
Más:	IVA pagado en importación
Igual:	Impuesto acreditable

El tercer caso se deriva de la primera hipótesis, es decir, cuando se paga el IVA por erogaciones deducibles para el Impuesto Sobre la Renta y están relacionadas actividades gravadas o a la tasa de 0% y por las que no se debe pagar el impuesto. En este caso, se calculará una proporción que represente el porcentaje de las actividades gravadas respecto al total de actividades realizadas en el mes, siendo la proporción la que se deberá aplicar al total del IVA pagado por el contribuyente.

Entre:	Valor de las actividades gravadas en el mes. Valor total de actividades del mismo mes (gravadas y exentas)
Igual:	Proporción para aplicar al IVA pagado en las erogaciones

Por:	IVA pagado en erogaciones deducibles para efectos del ISR Proporción
Igual:	Impuesto acreditable proporcional

El cuarto caso, corresponde al IVA pagado por el contribuyente cuando efectúa erogaciones parcialmente deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta y están relacionadas con actividades gravadas o a la tasa de 0% y por las que no se debe pagar el impuesto. En este caso, se calculará a su vez, la proporción que represente el porcentaje de

las actividades gravadas respecto al total de actividades realizadas en el mes, siendo la proporción la que se deberá aplicar al total del IVA pagado por el contribuyente.

Entre:	Valor de las actividades gravadas en el mes. Valor total de actividades del mismo mes (gravadas y exentas)
Igual:	Proporción para aplicar al IVA pagado en las erogaciones

Más:	IVA pagado en erogaciones deducibles para efectos del ISR IVA pagado en erogaciones parcialmente deducibles para ISR, en la misma proporción en que la erogación es deducible para ISR.
Igual: Por:	Total de IVA pagado por el contribuyente Proporción
Igual:	Impuesto acreditable proporcional

Con las ejemplificaciones anteriores, se da por entendido también lo que señala el segundo párrafo de la fracción I, del artículo 5o, que señala:

“Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente”.

A pesar de haber cumplido el requisito fundamental de estricta indispensabilidad de las deducciones que resulta ser, en la práctica, imprescindible u obligada para los fines de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en las fracciones que se enumeran se establecen otras, y que son las que se relacionan y comentan a continuación.

“II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la

Federación, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso;”

En efecto, esto es así, porque si la ley le otorga al contribuyente la opción de poder acreditar el IVA pagado en las erogaciones efectuadas, tiene que conocer el impuesto que le están trasladando los proveedores de bienes y servicios o quien le otorgue el uso o goce temporal de bienes, y esto solo se logra mediante el traslado en forma expresa y por separado en los comprobantes.

Asimismo, habrá que recordar que los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumpla con los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación. Por otro lado, hay que tener en cuenta que para ejercer esta opción se debe celebrar convenio con una institución bancaria.

“III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;”

Al respecto, se puede considerar como efectivamente pagado lo antónimo a lo que establece el artículo 1-B de la Ley, que si bien se refiere al momento en que debemos considerar efectivamente cobrada una contraprestación, podemos inducir que por el momento efectivo del pago es cuando:

- Se paguen en efectivo.
- Se paguen en bienes.
- Se paguen en servicios.
- Cuando correspondan a pagos anticipados, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe.

- Cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

“IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención,”

En los casos en los que un contribuyente actúa como retenedor del Impuesto al Valor Agregado, es requisito haber enterado la retención para que de esa forma se pueda acreditar el impuesto.

A contar de la fracción V del artículo 5o se establece el procedimiento de determinación del Impuesto al Valor Agregado acreditable. En párrafos anteriores del presente capítulo se comentó que este Impuesto al Valor Agregado si bien se refiere a aquel que se traslada al contribuyente en los comprobantes de compras, gastos e inversiones, se determina en función de los ingresos. La fracción V establece:

“V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

a) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

b) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable;

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y

d) Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado.

Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, el impuesto al valor

agregado que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.

2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable.

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 50.-A de esta Ley.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 50.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos

numerales, en el mes en el que ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 5o.-A de esta Ley.

Cuando el impuesto al valor agregado en la importación se hubiera pagado a la tasa de 10%, dicho impuesto será acreditable en los términos de este artículo siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza.”

Para entender lo dispuesto en los cuatro incisos anteriores, se deberá considerar en primera instancia que se tienen tres clases de deducciones: adquisiciones, gastos e inversiones, adicionado con las importaciones. Así, tenemos de acuerdo a lo expuesto que:

EFECTO DEL IVA PAGADO EN LAS ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS				
IVA PAGADO POR	RELACIONADAS CON ACTIVIDADES	EFECTO DEL IVA PAGADO	% DE IVA ACREDITABLE	% DE IVA DEDUCIBLE PARA ISR
Adquisiciones	Gravadas	Acreditable	100%	0%
Gastos	Gravadas	Acreditable	100%	0%
Inversiones	Gravadas	Acreditable	100%	0%
Importaciones	Gravadas	Acreditable	100%	0%
Adquisiciones	Exentas	No acreditable	0%	100%
Gastos	Exentas	No acreditable	0%	100%
Inversiones	Exentas	No acreditable	0%	100%
Importaciones	Exentas	No acreditable	0%	100%
Aquisiciones	Gravadas/exentas	Acreditable y No acreditable	Proporción acreditable	Proporción deducible
Gastos	Gravadas/exentas	Acreditable y No acreditable	Proporción acreditable	Proporción deducible
Inversiones	Gravadas/exentas	Acreditable y No acreditable	Proporción acreditable	Proporción deducible
Importaciones	Gravadas/exentas	Acreditable y No acreditable	Proporción acreditable	Proporción deducible
Fuente: Elaboración propia.				

Cuadro 2.6.1

Para una mejor comprensión de la fracción en comentario, se presentan los esquemas correspondientes:

Determinación del IVA acreditable cuando se realicen sólo actividades gravadas:

Más:	IVA pagado en inversiones deducibles para efectos del ISR
Más:	IVA pagado en inversiones parcialmente deducibles para ISR, en la misma proporción en que la erogación es deducible para ISR.
Más:	IVA pagado en importación
Igual:	Impuesto acreditable

Cuando el destino de las inversiones es exclusivo para las actividades gravadas o a la tasa de 0%, el IVA será acreditable en su totalidad.

Cuando las inversiones se destinen exclusivamente a las actividades que no son objeto del impuesto o exentas, el IVA pagado o trasladado no será acreditable.

Cuando las inversiones se utilicen indistintamente para realizar actividades gravadas o a la tasa de 0% y actividades por las que no se genera el impuesto, el IVA será acreditable en forma proporcional.

- En este caso se calculará una proporción que represente el porcentaje de las actividades gravadas respecto del total de actividades realizadas en el mes.
- Esta proporción se aplicará al total de IVA trasladado al contribuyente en las inversiones.
- El resultado será el IVA acreditable proporcional trasladado en las inversiones.
- En su caso, se deberá efectuar el ajuste al acreditamiento.

Determinación del IVA acreditable cuando las inversiones se destinen para realizar actividades gravadas y exentas o que no son objeto del impuesto:

Entre:	Valor de las actividades gravadas en el mes. Valor total de actividades del mismo mes (gravadas y exentas)
Igual:	Proporción para aplicar al IVA pagado en las inversiones

Por:	Total de IVA pagado en inversiones Proporción
Igual:	Impuesto acreditable proporcional por inversiones

Cuando las inversiones se utilicen indistintamente para realizar actividades gravadas o a la tasa de 0% y actividades por las que no se genera el impuesto, el IVA será acreditable en forma proporcional.

Para el caso de inversiones se establecen disposiciones adicionales considerando que los gastos y las adquisiciones corresponden a un mes, en tanto la deducción de inversiones se efectuará no sólo en varios meses, sino en varios años. Luego entonces, se establece la obligación de efectuar un ajuste al acreditamiento cuando varíe la proporción de ingresos gravados respecto a los ingresos totales. El legislador supone que en un mes un contribuyente pudo tener solamente ingresos gravados, lo cual le llevaría a acreditar totalmente el IVA, pero que ocurre si ese contribuyente meses más tarde tiene que sólo el 70% de sus ingresos son gravados y el 30% es exento. A esa fecha aún estará deduciendo la inversión respecto a la cual acreditó el IVA al 100%. Luego, se le establece la obligación de ajustar el acreditamiento, cuando la proporción se modifique en más de 3 puntos porcentuales. El procedimiento de ajuste se señala en el artículo 5o.-A, el cual se analiza a continuación.

“Artículo 5o.-A. Cuando el contribuyente haya efectuado el acreditamiento en los términos del artículo 5o., fracción V, inciso d), numeral 3 de esta Ley, y en los meses posteriores a aquél en el que se efectuó el acreditamiento de que se trate, se

modifique en más de un 3% la proporción mencionada en dicha disposición, se deberá ajustar el acreditamiento en la forma siguiente:”

El primer requisito es que la proporción varíe en más de un 3%. Caso contrario, no se estará obligado a efectuar ajuste alguno.

“I. Cuando disminuya la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento que corresponda, actualizado desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate, conforme al siguiente procedimiento:

a) Al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o pagado en la importación, correspondiente a la inversión, se le aplicará el por ciento máximo de deducción por ejercicio que para el bien de que se trate se establece en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

Supongamos que se adquiere un bien en agosto de 2006.

Por:	Inversión Tasa de IVA
Igual:	IVA por acreditar

Por:	IVA por acreditar Tasa de deducción en la Ley del ISR
Igual:	Monto proporcional

“b) El monto obtenido conforme al inciso anterior se dividirá entre doce.”

Entre:	Monto proporcional Meses del año
Igual:	Monto mensual

“c) Al monto determinado conforme al inciso precedente, se le aplicará la proporción que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, representó en el valor total de las actividades que el contribuyente realizó en el mes en el que llevó a cabo el acreditamiento.”

La proporción de IVA del mes de agosto se determina como sigue:

Más:	Ingresos gravados al 15%
	Ingresos gravados al 0%
Igual:	Ingresos gravados
Más:	Ingresos exentos
Igual:	Total de ingresos

Entre:	Ingresos gravados
	Total de ingresos
Igual:	Proporción

Por:	Monto mensual
	Proporción
Igual:	Resultado 1

“d) Al monto determinado conforme al inciso b) de esta fracción, se le aplicará la proporción que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades que el contribuyente realice en el mes por el que se lleve a cabo el ajuste.”

Supongamos ahora que en el mes de noviembre varía la proporción en más de un 3%. Los ingresos en ese mes son como sigue:

Más:	Ingresos gravados al 15% Ingresos gravados al 0%
Igual:	Ingresos gravados
Más:	Ingresos exentos
Igual:	Total de ingresos

Entre:	Ingresos gravados Total de ingresos
Igual:	Proporción modificada

Por:	Monto mensual Proporción modificada
Igual:	Resultado 2

“e) A la cantidad obtenida conforme al inciso c) de esta fracción se le disminuirá la cantidad obtenida conforme al inciso d) de esta fracción. El resultado será la cantidad que deberá reintegrarse, actualizada desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate, y”

Menos:	Resultado 1 Resultado 2
Igual:	Resultado 3

Entre:	INPC del mes de noviembre INPC del mes de agosto
Igual:	Factor de actualización

Por:	Resultado 3 Factor de actualización
Igual:	Monto a reintegrar

Podemos concluir que el total del IVA que se señala en el comprobante de la inversión, inicialmente quedó integrado como sigue:

Por:	IVA pagado por inversión en agosto Proporción de acreditamiento
Igual:	IVA acreditable
Más:	IVA deducible para efecto de ISR
Igual:	IVA pagado por inversión

Al disminuir la proporción se debe cancelar acreditamiento. Esta cancelación se hace en el mes de noviembre. Ahora bien, como ya vimos, el IVA no acreditable es un gasto deducible, de hecho en el mes de agosto se consideró la proporción deducible. Con esta cancelación de acreditamiento se incremento la proporción del gasto deducible.

“II. Cuando aumente la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento, actualizado desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate, conforme al siguiente procedimiento:

a) Al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o pagado en la importación, correspondiente a la inversión, se le aplicará el por ciento máximo de deducción por ejercicio que para el bien de que se trate se establece en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) El monto obtenido conforme al inciso anterior se dividirá entre doce.

c) Al monto determinado conforme al inciso precedente, se le aplicará la proporción que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, representó en el valor total de las

actividades que el contribuyente realizó en el mes en el que llevó a cabo el acreditamiento.

d) Al monto determinado conforme al inciso b) de esta fracción, se le aplicará la proporción que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades que el contribuyente realice en el mes por el que se lleve a cabo el ajuste.

e) A la cantidad obtenida conforme al inciso d) de esta fracción se le disminuirá la cantidad obtenida conforme al inciso c) de esta fracción. El resultado será la cantidad que podrá acreditarse, actualizada desde el mes en que se realizó el acreditamiento correspondiente y hasta el mes de que se trate.”

La fracción II establece lo contrario a lo esquematizado, es decir, cuando en lugar de disminuir la proporción aumenta y por consiguiente el resultado 2 será mayor al resultado 1. En este caso, el resultado 3 actualizado, incrementará el acreditamiento.

Menos:	Resultado 2 Resultado 1
Igual:	Resultado 3

Entre:	INPC del mes de noviembre INPC del mes de agosto
Igual:	Factor de actualización

Por:	Resultado 3 Factor de actualización
Igual:	Monto a reintegrar

Al aumentar la proporción se deberá aumentar el acreditamiento. Este aumento se hace en el mes de noviembre. Con el incremento al acreditamiento se disminuirá la proporción del gasto deducible.

“El procedimiento establecido en este artículo deberá aplicarse por el número de meses comprendidos en el período en el que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta el contribuyente hubiera deducido la inversión de que se trate, de haber aplicado los por cientos máximos establecidos en el Título II de dicha Ley. El número de meses se empezará a contar a partir de aquél en el que se realizó el acreditamiento de que se trate. El período correspondiente a cada inversión concluirá anticipadamente cuando la misma se enajene o deje de ser útil para la obtención de ingresos en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

La actualización a que se refiere el presente artículo deberá calcularse aplicando el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del período, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período.”

Con el propósito de que los contribuyentes no realicen el ajuste establecido en el artículo 5º-A, de la Ley, el legislador decidió otorgar una opción para determinar la proporción a contar de los datos del ejercicio inmediato anterior, procedimiento que plasmó en el artículo 5o.-B, que a la letra establece:

“Artículo 5o.-B. Los contribuyentes, en lugar de aplicar lo previsto en el artículo 5o., fracción V, incisos c) y d), numeral 3 y en el artículo 5o.-A de esta Ley, podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado al realizar erogaciones por la adquisición de bienes, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes o el pagado en su importación, en la cantidad que resulte de aplicar al impuesto mencionado la proporción que el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa

de 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, represente en el valor total de las actividades, realizadas por el contribuyente en dicho año de calendario.”

El artículo 5o.-B también establece lo siguiente:

“Durante el año de calendario en el que los contribuyentes inicien las actividades por las que deban pagar el impuesto que establece esta Ley y en el siguiente, la proporción aplicable en cada uno de los meses de dichos años se calculará considerando los valores mencionados en el párrafo anterior, correspondientes al período comprendido desde el mes en el que se iniciaron las actividades y hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable.”

Finalmente el artículo dispone que:

“Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en este artículo deberán aplicarla respecto de todas las erogaciones por la adquisición de bienes, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto al valor agregado o a las que se les aplique la tasa de 0%, en un período de sesenta meses, contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento en los términos del presente artículo.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 5o., fracción V, inciso d), numeral 3 de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en este artículo.”

Independientemente de que el acreditamiento se efectúe de conformidad con el artículo 5o. o conforme al 5o.-B, la opción deberá seguirse por un plazo de 60 meses.

Ya sea que la proporción se determine con los datos del mes, con los datos del ejercicio inmediato anterior cuando se ejerce la opción de hacerlo de esta manera, o bien con los datos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes del cálculo cuando habiéndose ejercido la opción no se tienen datos del ejercicio inmediato anterior, el artículo 5o.-C señala que actos o actividades no deben considerarse al determinar la proporción, ni como antecedente ni como consecuente. Así, el citado artículo dispone:

“Artículo 5o.-C. Para calcular la proporción a que se refieren los artículos 5o., fracción V, incisos c) y d), numeral 3; 5o.-A, fracción I, incisos c) y d), fracción II, incisos c) y d), y 5o.-B de esta Ley, no se deberán incluir en los valores a que se refieren dichos preceptos, los conceptos siguientes:

I. Las importaciones de bienes o servicios, inclusive cuando sean temporales en los términos de la Ley Aduanera;

II. Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria;

III. Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito, siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que se trate de personas morales que perciban ingresos preponderantemente por este concepto;

IV. Las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo;

V. Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy";

VI. Los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria;

VII. Las enajenaciones realizadas a través de arrendamiento financiero. En estos casos el valor que se deberá excluir será el valor del bien objeto de la operación que se consigne expresamente en el contrato respectivo;

VIII. Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, siempre que dichas enajenaciones sean realizadas por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar en propiedad los citados bienes, y

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

X. La enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables a que se refiere el segundo párrafo de la fracción VII del artículo 9o. de esta Ley.

Las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades para el depósito de valores, no deberán excluir los conceptos señalados en las fracciones IV, V, VI y IX que anteceden.”

Con artículo 5o.-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se cierra el sistema de acreditamiento, que como quedó dicho anteriormente, concluye con la diferencia, que en caso de que resulte positiva, será el impuesto a pagar.

El artículo 5o.-D de la Ley en comento, precisa que el impuesto se calculará por cada mes de calendario, debiéndose efectuar el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago, salvo los casos en que se realizan actos accidentales, según lo señala el artículo 33 de la Ley de la materia, en los que el impuesto debe enterarse dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

Menos: Menos: Menos:	Impuesto trasladado que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago (excepto importaciones de bienes tangibles). IVA acreditable. IVA pagado en la importación. IVA que se le haya retenido al contribuyente.
Igual:	IVA por pagar o (saldo a favor)

2.7 FLUJO DE EFECTIVO COMO MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Pedro Salinas Arrambide²² menciona que en todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta fundamentalmente por dos elementos: la hipótesis o supuesto de hecho, que corresponde al hecho de la realidad o relación social que la norma prevé; y la disposición o mandato, mediante la cual la norma determina los efectos jurídicos que derivarán en el caso de que se produzca el supuesto de hecho previsto por la norma. De este modo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como norma jurídica abstracta es un mandato hipotético: prevé ciertas consecuencias para el caso de que se realice el supuesto de hecho que contempla, y que recibe el nombre de hecho imponible y que una vez que es llevado a la práctica, constituye el hecho generador.

De acuerdo con el artículo 1o.-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto recae sobre lo que comúnmente se conoce como flujo de efectivo, es decir, se considerará trasladado cuando efectivamente se haya cobrado y acreditable cuando efectivamente se haya pagado. A este respecto, el precepto legal señala que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando:

- Se reciban en efectivo.
- Se reciban en bienes.
- Se reciban en servicios.

- Cuando correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designa.

- Cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las con contraprestaciones.

²² Salinas Arrambide Pedro, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 162.

El segundo párrafo del numeral en comento, dispone que cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

El párrafo tercero del mismo precepto legal, señala que se presumirá que los títulos de crédito distintos al cheque suscrito a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactada, así como del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.

Para una mejor comprensión, el cuadro 2.7.1 muestra en forma resumida el momento de causación del objeto imponible de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

MOMENTO DE CAUSACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO				
CONTRAPRESTACIONES				
ENAJENACIÓN (ARTÍCULO 11)	PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ARTICULO 17)	USO O GOCE DE BIENES (ARTÍCULO 22)	IMPORTACIÓN (ARTÍCULO 26)	EXPORTACIÓN (ARTÍCULO 29) (ARTÍCULO 30)
Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.	En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.	Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.	Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios: III. Tratándose de los casos previstos en las fracciones II a IV del <u>artículo 24*</u> de esta Ley, en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación	Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten. La devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se cobre la contraprestación y en proporción a la misma.
* El contenido de dichas fracciones es: II. Adquisición de bienes intangibles; III. Uso o goce temporal de bienes intangibles; IV. Uso o goce temporal de bienes tangibles y V. Aprovechamiento de servicios prestados por no residentes. Fuente: Ley del Impuesto al Valor Agregado				

Cuadro 2.7.1

El artículo 1o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula los momentos de causación del impuesto tratándose de operaciones de factoraje financiero. Las disposiciones contemplan dos momentos de causación:

- Cuando el documento se transmite a una empresa de factoraje financiero.

- Cuando el documento es cobrado al deudor.

El citado artículo 1o.-C señala que:

“Artículo 1o.-C Los contribuyentes que transmitan documentos pendientes de cobro mediante una operación de factoraje financiero, considerarán que reciben la contraprestación pactada, así como el impuesto al valor agregado correspondiente a la actividad que dio lugar a la emisión de dichos documentos, en el momento en el que transmitan los documentos pendientes de cobro.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por considerar que la contraprestación correspondiente a las actividades que dieron lugar a la emisión de los documentos mencionados, se percibe hasta que se cobren dichos documentos, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. En los contratos que amparen la transmisión de los documentos pendientes de cobro, se deberá consignar si los cedentes de los documentos ejercen la opción prevista en el segundo párrafo de este artículo, o bien, si se sujetarán a lo dispuesto en el primer párrafo. En el primer caso, se deberá especificar si la cobranza quedará a cargo del cedente, del adquirente o un tercero.

II. Quienes transmitan los documentos pendientes de cobro serán los responsables de pagar el impuesto al valor agregado correspondiente al total del importe consignado en dichos documentos, sin descontar de su importe total, el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente.

III. Los adquirentes de los documentos pendientes de cobro deberán entregar a los contribuyentes dentro de los primeros diez días naturales de cada mes, estados de cuenta mensuales en los que se asentarán las cantidades que se hayan cobrado en el mes inmediato anterior por los documentos pendientes de cobro que les hayan sido transmitidos, las fechas en las que se efectuaron los cobros, así como

los descuentos, rebajas o bonificaciones que los adquirentes hayan otorgado a los deudores de los documentos pendientes de cobro. Los estados de cuenta deberán cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Adicionalmente, los contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones generales que en materia de expedición de comprobantes establece esta Ley, respecto de los cobros que por los documentos cedidos les reporten los adquirentes, debiendo coincidir las fechas y montos contenidos en los citados comprobantes con los datos proporcionados por los adquirentes en los estados de cuenta mencionados.

En todo caso, la persona que entregue al deudor los comprobantes de las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro, deberá consignar en dichos comprobantes, la cantidad efectivamente pagada por el deudor, cuando los adquirentes les hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

IV. Cuando los adquirentes cobren los documentos pendientes de cobro, ya sea en forma total o parcial, deberán manifestar el monto cobrado respecto del documento correspondiente en el estado de cuenta que emitan, con el cual los cedentes de los documentos deberán determinar el impuesto al valor agregado a su cargo, sin descontar de dicho valor, el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente. Para tales efectos, el impuesto al valor agregado se calculará dividiendo la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada por el adquirente entre 1.15 o 1.10, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 15% o 10%, respectivamente. El resultado obtenido se restará a la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada y la diferencia será el impuesto al valor agregado causado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.

V. Cuando hayan transcurrido seis meses a partir de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro, sin que las cantidades reflejadas en

dichos documentos se hayan cobrado por los adquirentes o un tercero directamente al deudor original y no sean exigibles al cedente de los documentos pendientes de cobro, este último considerará causado el impuesto al valor agregado a su cargo, en el primer día del mes siguiente posterior al periodo a que se refiere este párrafo, el cual se calculará dividiendo el monto pagado por el adquirente en la adquisición del documento, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente, entre 1.15 o 1.10, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 15% o 10%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto pagado por el adquirente en la adquisición de los citados documentos, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero, y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.

Cuando el adquirente haya efectuado algún cobro parcial a cuenta de la contraprestación total consignada en los documentos pendientes de cobro, el cedente de los documentos mencionados podrá disminuir del impuesto al valor agregado determinado a su cargo conforme al párrafo anterior, el impuesto al valor agregado que haya sido previamente determinado por dicho cobro parcial, conforme a lo señalado en la fracción IV anterior.

VI. Tratándose de recuperaciones posteriores al sexto mes de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro a que se refiere la fracción V anterior, de cantidades cuyo monto adicionado de las que se hubieran cobrado con anterioridad correspondientes al mismo documento sea mayor a la suma de las cantidades recibidas por el cedente como pago por la enajenación de los documentos pendientes de cobro, sin descontar el cargo financiero, e incluyendo los anticipos que, en su caso, haya recibido, el adquirente deberá reportar dichas recuperaciones en el estado de cuenta del mes en el que las cobre. El contribuyente calculará el impuesto al valor agregado a su cargo por el total de la cantidad cobrada por el adquirente, dividiendo el valor del cobro efectuado

entre 1.15 o 1.10, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 15% o 10%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto total cobrado y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del cedente.

El impuesto a cargo del contribuyente determinado de conformidad con el párrafo anterior, se disminuirá con el impuesto a cargo que previamente se haya determinado de conformidad con lo establecido en la fracción V de este artículo.

Cuando los adquirentes omitan proporcionar al cedente los estados de cuenta correspondientes a los cobros a que se refiere esta fracción, serán responsables sustitutos respecto del pago del impuesto correspondiente a la recuperación adicional, cuando dicha omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

VII. Cuando los adquirentes enajenen a un tercero los documentos pendientes de cobro, serán responsables de obtener por parte del tercero la información relativa a las cantidades que se cobren por los documentos que hubieran sido enajenados, así como las fechas en las que se efectúen los referidos cobros, con el objeto de incluir dicha información en los estados de cuenta a que se hace referencia en la fracción III que antecede.

Cuando la cobranza de los documentos pendientes de cobro quede a cargo del cedente, el adquirente no estará obligado a proporcionar los estados de cuenta a que se refiere este artículo, debiendo el cedente de los documentos mencionados determinar el impuesto al valor agregado a su cargo en los términos establecidos en la fracción IV de este artículo.

No será aplicable lo dispuesto en el presente artículo cuando los documentos pendientes de cobro cedidos, tengan su origen en una actividad que se encuentre exenta de pago del impuesto al valor agregado o afecta a la tasa del 0%.

Cuando los contribuyentes ejerzan la opción a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, deberán mantenerla durante el año de calendario en que sea ejercida, respecto de todos los documentos pendientes de cobro que transmitan.”

2.8 LOS ACTOS O ACTIVIDADES OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En las Disposiciones Generales, perteneciente al Capítulo Primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y concretamente, en el Artículo 1o., establece diversos conceptos y figuras fiscales: la obligación de contribuir, el sujeto y objeto del gravamen, el principio de territorialidad, el concepto de actos y actividades, la tasa y las figuras de la traslación, el acreditamiento y el pago.

Según lo establece de manera general, el primer párrafo del artículo en comento, es objeto del impuesto, la realización de los actos o actividades de:

- Enajenación de bienes.
- La prestación de servicios independientes.
- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y
- La importación de bienes y servicios.

Los cuales se materializan en el marco del Derecho Civil y Aduanero, con una condicionante, que estos actos o actividades se realicen en territorio nacional.

Los actos o actividades que hipotéticamente están previstos en la normal fiscal, se encuentran regulados de manera específica en los capítulos segundo, tercero, cuarto y quinto de la Ley, y que a efectos de generar la obligación tributaria requieren se lleven a la práctica en el país por las personas físicas y morales.

Con el propósito de lograr un mejor entendimiento, a través del cuadro 2.8.1 siguiente se conceptualiza el objeto imponible de la Ley:

OBJETO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO			
ENAJENACIÓN DE BIENES (ARTÍCULO 8)	PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ARTÍCULO 14)	USO O GOCE TEMPORAL (ARTÍCULO 19)	IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (ARTÍCULO 24)
El faltante de bienes en los inventarios de las empresas.	La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra.	El arrendamiento.	Introducción al país de bienes.
Toda transmisión de propiedad aún cuando el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.	El transporte de personas o bienes.	El usufructo.	La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
Las adjudicaciones.	El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.	Cualquier otro acto independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes, tangibles a cambio de una contraprestación.	El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
La aportación a una sociedad o asociación.	El mandato, comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución.	Prestación del servicio de tiempo compartido.	El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega se hubiera efectuado en el extranjero.
El arrendamiento financiero.	La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.		El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 de la LIVA.
El fideicomiso, en algunos casos.	Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra.		Retorno de exportaciones temporales.
La cesión de derechos de fideicomiso.			
Transmisión de bienes mediante la enajenación de títulos de crédito o cesión de derechos.			
Transmisión de derechos de crédito.			
Fusión o escisión de sociedades, con excepción de los establecido por el artículo 14-B del C.F.F.			

Fuente: Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cuadro 2.8.1

2.9 EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Una exención se puede definir como aquella norma que evita el nacimiento de una obligación tributaria en un determinado caso, obligación que hubiese surgido de no existir la referida norma, como consecuencia de la realización del hecho imponible.

El mecanismo de determinación del Impuesto al Valor Agregado a pagar implica que las exenciones jueguen un papel distorsionador, debido a que se interrumpen las acreditaciones de la correspondiente cadena de producción-comercialización de bienes o servicios. En definitiva, la presencia de las exenciones distorsiona el funcionamiento normal del impuesto y vulnera su neutralidad. Pero también existen las exenciones plenas –tasa 0%-, que al originar el derecho a la acreditación no producen los efectos distorsionadores mencionados.

Las exenciones están reguladas en los artículos 9, 15, 20 y 25 de la Ley, según corresponda a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, uso o goce de bienes e importación de bienes y servicios, respectivamente. La regulación de esta materia es tan extensa que solamente se destacaran las que aparecen en el cuadro 2.9.1:

ACTOS O ACTIVIDADES POR LO QUE NO SE PAGA EL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO			
ENAJENACIÓN DE BIENES (ARTÍCULO 9)	PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ARTÍCULO 15)	USO O GOCE TEMPORAL (ARTÍCULO 20)	IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (ARTÍCULO 25)
El suelo	Comisiones y contraprestaciones por créditos hipotecarios para adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.	Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviera varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para cada habitación. Esto no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.	Las que no lleguen a consumarse según la Ley Aduanera, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo.
Construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación. No quedan comprendidos los hoteles.	Comisiones que cobren las AFORES o, en su caso, las instituciones de crédito, a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro.	Fincas dedicadas o utilizadas solo a fines agrícolas o ganaderos.	Los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscal estratégico.

ACTOS O ACTIVIDADES POR LO QUE NO SE PAGA EL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ENAJENACIÓN DE BIENES (ARTÍCULO 9)	PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ARTÍCULO 15)	USO O GOCE TEMPORAL (ARTÍCULO 20)	IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (ARTÍCULO 25)
Libros, periódicos y revistas, así como, el derecho de usar y/o explotar una obra que realice su autor.	Los servicios gratuitos, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que presta el servicio.	Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el IVA en los términos del artículo 24 de la Ley.	Equipajes y menajes de casa que menciona la Ley Aduanera.
Bienes muebles usados, a excepción a los enajenados por empresas.	Los servicios de enseñanza prestados por la Federación, D.F., Estados y Municipios y establecimientos particulares con reconocimiento de validez oficial.	Libros, periódicos y revistas.	Bienes y servicios que no den lugar al pago del IVA o cuando sean gravados a la tasa del 0%.
Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos.	El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.		Bienes donados.
Moneda nacional y extranjera, además de las onzas troy.	Transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, no siendo aplicable aquí el cabotaje en territorio nacional.		Obras de arte cuando se exhiban públicamente en forma permanente.
Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, excepto: certificados de depósitos y certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación.	Seguros agropecuarios y de vida.		Obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional.
Por la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y la enajenación se realice en bolsa de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.	Por los que deriven intereses por financiamientos, con ciertas restricciones; para actividades exentas, créditos hipotecarios, cajas y fondos de ahorro, entre otros.		Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.
Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material y se efectúe en ventas al menudeo con público en general.	Operaciones financieras derivadas de acuerdo al artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.		Los vehículos que sean de los que exenta la Ley Aduanera.
Bienes con programas autorizados conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Importación o el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación o en régimen similar según la Ley Aduanera, y por los realizados por empresas de la industrial automotriz.	Los proporcionados a sus miembros de sus asociaciones, partidos, sindicatos, cámaras, entre otros.		El aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por no residentes en México, comprende tanto los prestados desde el extranjero como los que se presten en el País.

ACTOS O ACTIVIDADES POR LO QUE NO SE PAGA EL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO			
ENAJENACIÓN DE BIENES (ARTÍCULO 9)	PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ARTÍCULO 15)	USO O GOCE TEMPORAL (ARTÍCULO 20)	IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (ARTÍCULO 25)
Bienes sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.	Espectáculos públicos con boleto de entrada salvo los de teatro y circo, esto no es aplicable a las funciones de cine por el boleto de entrada.		La importación de servicios prestados en el extranjero por comisionistas y mediadores no residentes en el País, cuando tengan por objeto exportar bienes y servicios.
	Servicios profesionales de medicina.		
	Servicios de medicina, hospitalarios, radiología, de laboratorio y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados.		
	Contraprestaciones que obtengan los autores por autorizar su publicación en periódicos y revistas y por otorgar licencias temporales de su uso a terceros.		

Fuente: Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cuadro 2.9.1

2.10 BASE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La base imponible del Impuesto al Valor Agregado se define como el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedente del destinatario o de terceras personas.

Los Artículos 12, 18, 23 y 27, definen la base imponible como el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedente del destinatario o de terceras personas. La contraprestación está íntimamente relacionada con el precio, sin embargo, no existe plena identificación desde el momento en que a efectos del Impuesto al Valor Agregado es preciso adicionar algunos conceptos específicos, lo que nos lleva a integrar la base del impuesto con elementos comunes y elementos propios para cada acto o actividad, tal como se muestra el cuadro 2.10.1 siguiente:

BASE IMPONIBLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO								
ELEMENTOS	ENAJENACIÓN DE BIENES (ARTÍCULO 12)		PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ARTÍCULO 18)		USO O GOCE TEMPORAL (ARTÍCULO 23)		IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (ARTÍCULO 27)	
ELEMENTOS COMUNES		Precio pactado		Contraprestación pactada		Contraprestación pactada	El valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación	
	Más:	Otros impuestos	Más:	Otros impuestos	Más:	Otros impuestos		
	Más:	Derechos	Más:	Derechos	Más:	Derechos		
	Más:	Intereses normales	Más:	Intereses normales	Más:	Intereses normales		
	Más:	Intereses moratorios	Más:	Intereses moratorios	Más:	Intereses moratorios		
	Más:	Penas convencionales	Más:	Penas convencionales	Más:	Penas convencionales		
	Más:	Cualquier otro concepto	Más:	Cualquier otro concepto	Más:	Cualquier otro concepto		
ELEMENTOS PROPIOS					Más:	Gastos de mantenimiento		
					Más:	Construcciones		
			Más:	Viáticos				
			Más:	Gastos de toda clase				
			Más:	Reembolsos	Más:	Reembolsos		
							Más: Impuesto general de importación y otros impuestos pagados por la importación	
							Más: Elementos de la base para enajenación de bienes, prestación de servicios y uso o goce de bienes	
	Igual:	Base del impuesto	Igual:	Base del impuesto	Igual:	Base del impuesto	Igual:	Base del impuesto

Fuente: Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cuadro 2.10.1

2.11 TASAS DE GRAVAMEN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El tipo aplicable a cada operación es el vigente en el momento del devengo. Esto tiene gran importancia en las operaciones que se prolongan en el tiempo por aplazamiento en el pago, cuando varían los tipos impositivos.

Los tipos impositivos del impuesto al valor agregado son los siguientes:

- Tasa general, 15%.
- Tasa reducida en zona fronteriza, 10%.
- Tasa preferencial, 0%.

La tasa general del Impuesto al Valor Agregado con la que se gravan la mayoría de los actos o actividades es del 15%, aplicable a los valores derivados de los actos o actividades a que se refieren las cuatro fracciones del Artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El impuesto en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

En las zonas fronterizas se ha establecido una tasa reducida del 10% a fin de lograr mayor competitividad en los precios del país con relación a los del extranjero.

El primer párrafo del Artículo 2o. de la Ley, dispone que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando los actos o actividades por lo que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza. Asimismo, señala que tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza, a excepción de la enajenación de inmuebles, a la cual se le aplicará la tasa general del 15%.

A efecto de delimitar la aplicación de la tasa reducida, el último párrafo del artículo segundo de la Ley, señala que se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los Estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los Municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, Así como, la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los límites siguientes: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

El artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0%, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

“Artículo 2o.-A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

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

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

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

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

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

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

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

d).- Ixtle, palma y lechuguilla.

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

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

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

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

i).- Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

Se aplicará la tasa que establece el artículo 1o. a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

II.- La prestación de servicios independientes:

a).- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de

pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

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

c).- Los de pasteurización de leche.

d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e).- Los de despepite de algodón en rama.

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

g).- Los de reaseguro.

h).- Los de suministro de agua para uso doméstico.

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

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

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

El último párrafo del artículo arriba transcrito, dispone que los actos o actividades a los que se les aplique la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto, es decir, aquellos por los que se aplica la tasa del 10% en región fronteriza o la tasa general del 15%. De ello se desprende que debemos considerar que un acto o actividad afecto a la tasa del 0% se considerará gravado para todos los efectos de Ley.

En esta tesitura, hasta aquí se puede dilucidar que hay tres tipos de tasas del Impuesto al Valor Agregado con las cuales se gravan los diversos actos o actividades, sin embargo, se tienen dos tipos de actos que no dan origen al pago del impuesto:

- Los exentos de impuesto, y
- Los no afectos al impuesto.

El tener ingresos exentos de impuestos tiene como consecuencia que el contribuyente no pueda acreditar el Impuesto al Valor Agregado que paga en las adquisiciones, inversiones y gastos, debiéndose considerar como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

El tener ingresos no afectos al impuesto tiene como consecuencia el que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria no pueda acreditar el Impuesto al Valor Agregado pagado en las adquisiciones, inversiones y gastos, debiéndolo considerar como un gasto.

La diferencia entre un ingreso exento de impuesto y un ingreso no afecto al mismo, es que el primero se fundamenta en la Ley, que precisa que no dará lugar al pago de la contribución, en tanto que el segundo, está fuera del alcance de la norma.

2.12 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.

A contar de 2006, se modificó el esquema con el cual los pequeños contribuyentes deben pagar el Impuesto al Valor Agregado, a su cargo.

Hay tres modalidades con las cuales se puede pagar el citado impuesto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

Una, conforme al régimen de Ley que establece que es el propio contribuyente quien debe calcular el Impuesto al Valor Agregado a su cargo. Esto es, a lo que se le conoce como esquema general.

Dos, conforme al régimen de Ley que establece que las Entidades Federativas le establecerán al pequeño contribuyente una cuota fija que incluya el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta.

Tres, Conforme al régimen de Ley que establece que las autoridades fiscales federales harán una estimativa de ingresos, de Impuesto al Valor Agregado trasladado y de Impuesto al Valor Agregado acreditable.

A mayor abundamiento, se transcribe el artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Artículo 2o.-C. Las personas físicas que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado en los términos generales que esta Ley establece, salvo que opten por hacerlo mediante estimativa del impuesto al valor agregado mensual que practiquen las autoridades fiscales. Para ello, dichas autoridades obtendrán el valor estimado mensual de las actividades por las que el contribuyente esté

obligado al pago de este impuesto, pudiendo considerar el valor estimado de dichas actividades durante un año de calendario, en cuyo caso dicho valor se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Para los efectos del cálculo mencionado anteriormente, no se deberá considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0%. Al valor estimado mensual de las actividades se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado que corresponda. El resultado así obtenido será el impuesto a cargo estimado mensual.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto estimado a su cargo determinado en los términos del párrafo anterior y el impuesto acreditable estimado mensual. Para ello se estimará el impuesto acreditable mensual a que se refiere el artículo 4o. de la presente Ley, pudiendo estimar el que corresponda a un año de calendario, en cuyo caso dicha estimación se dividirá entre doce para obtener el impuesto acreditable estimado mensual.

Para estimar el valor de las actividades, así como el impuesto acreditable de los contribuyentes, las autoridades fiscales tomarán en consideración los elementos que permitan conocer su situación económica, como son, entre otros: El inventario de las mercancías, maquinaria y equipo; el monto de la renta del establecimiento; las cantidades cubiertas por concepto de energía eléctrica, teléfonos y demás servicios; otras erogaciones destinadas a la adquisición de bienes, de servicios o al uso o goce temporal de bienes, utilizados para la realización de actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado; así como la información que proporcionen terceros que tengan relación de negocios con el contribuyente.

El impuesto al valor agregado mensual que deban pagar los contribuyentes se mantendrá hasta el mes en el que las autoridades fiscales determinen otra

cantidad a pagar por dicha contribución, en cualquiera de los supuestos a que se refieren los apartados siguientes:

A. Cuando los contribuyentes manifiesten a las autoridades fiscales en forma espontánea que el valor mensual de sus actividades se ha incrementado en el 10% o más respecto del valor mensual estimado por las autoridades fiscales por dichas actividades.

B. Cuando las autoridades fiscales, a través del ejercicio de sus facultades, comprueben una variación superior al 10% del valor mensual de las actividades estimadas.

C. Cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor exceda el 10% del propio índice correspondiente al mes en el cual se haya realizado la última estimación del impuesto al valor agregado.

Tratándose de los contribuyentes que inicien actividades y que reúnan los requisitos a que se alude en el primer párrafo de este artículo, dichos contribuyentes podrán ejercer la opción prevista en el mismo, en cuyo caso estimarán el valor mensual de las actividades por las que estén obligados a efectuar el pago del impuesto, sin incluir aquellas afectas a la tasa de 0%. Al valor mensual estimado se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado que corresponda y el resultado será el impuesto a cargo estimado mensual. Dicho impuesto se deberá disminuir con la estimación que se haga del impuesto acreditable a que se refiere el artículo 4o. de esta Ley que corresponda al mes de que se trate y el resultado será el monto del impuesto a pagar. Dicho monto se mantendrá hasta el mes en el que las autoridades fiscales estimen otra cantidad a pagar, o bien, los contribuyentes soliciten una rectificación.

Para los efectos del impuesto establecido en esta Ley, los contribuyentes que opten por pagar el mismo en los términos de este artículo, deberán cumplir la

obligación prevista en la fracción IV del artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de llevar la contabilidad a que se refiere la fracción I del artículo 32 de esta Ley. Así mismo, deberán contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes a que se refiere la fracción III del citado artículo 139.

Los contribuyentes a que se refiere el presente artículo trasladarán el impuesto al valor agregado incluido en el precio a las personas que adquieran los bienes o reciban los servicios. Cuando los citados contribuyentes expidan uno o más comprobantes trasladando el impuesto en forma expresa y por separado, se considera que cambian la opción de pagar el impuesto al valor agregado mediante la estimativa a que se refiere este artículo, para pagar dicho impuesto en los términos generales establecidos en esta Ley, a partir del mes en el que se expida el primer comprobante, trasladando el impuesto en forma expresa y por separado.

El pago del impuesto determinado conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberá realizarse por los mismos periodos y en las mismas fechas en los que se efectúe el pago del impuesto sobre la renta.

Las Entidades Federativas que tengan celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán obligadas a ejercer las facultades a que se refiere el citado convenio a efecto de administrar también el impuesto al valor agregado a cargo de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el presente artículo y deberán practicar la estimativa prevista en el mismo. Las Entidades Federativas recibirán como incentivo el 100% de la recaudación que obtengan por el citado concepto.

Las Entidades Federativas que hayan celebrado el convenio a que se refiere el párrafo anterior deberán, en una sola cuota, recaudar el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo y que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las contribuciones y derechos locales que dichas Entidades determinen. Cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, se establecerá una cuota en cada una de ellas, considerando el impuesto al valor agregado correspondiente a las actividades realizadas en la Entidad de que se trate y el impuesto sobre la renta que resulte por los ingresos obtenidos en la misma.

Tratándose de los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, que realicen únicamente actividades afectas a la tasa de 0%, podrán optar por tributar conforme a lo dispuesto en este artículo, en cuyo caso quedarán liberados de las obligaciones de presentar declaraciones y de llevar los registros de sus ingresos diarios.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción prevista en el mismo, deberán pagar el impuesto al valor agregado en los términos generales que establece esta Ley al menos durante 60 meses, transcurridos los cuales se tendrá derecho nuevamente a ejercer la opción de referencia.

Cuando los contribuyentes opten por pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este artículo, podrán cambiar su opción en cualquier momento para pagar en los términos generales que establece esta Ley, en cuyo caso estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior.”

CAPITULO 3

LOS PRINCIPIOS UNIVERSALES DE LOS IMPUESTOS

3.1 LOS PRINCIPIOS DOCTRINARIOS

Alfonso Nava Negrete²³, expone que por tradición jurídica, el Derecho se ha dividido en dos grandes partes: el Derecho Público y el Derecho Privado, división que es aceptada por el sistema jurídico vigente en México. Por esto, el Derecho Administrativo puede conceptuarse como una rama del Derecho Público, cuyo objeto de estudio y regulación es la administración pública y las relaciones de ésta con los particulares. Comprobándose este tipo de relación mutua y casi inseparable, en la conocida vinculación fisco-contribuyente, o sea, el cobro y el pago de contribuciones que dan origen a situaciones jurídicas casi permanente entre la administración pública y los individuos, ella con el nombre de fisco y ellos con el de contribuyente.

Continúa exponiendo Alfonso Nava Negrete²⁴, que el Derecho Administrativo tiene doble naturaleza: de ciencia y de norma. Como ciencia, es un conjunto de principios, de teorías, de conceptos fundamentales que informan y explican cada una de las instituciones administrativas. Como norma, es regulador; es un conjunto de normas o leyes que regulan a los dos sujetos: administración pública y administrados.

Por otro lado, Adolfo Arrijoa Viscaíno²⁵, afirma que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios del Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco.

Por lo consiguiente, el Derecho Fiscal no está constituido únicamente por las normas jurídicas que rigen las distintas relaciones tributarias, sino también por un conjunto de “principios”, “postulados” o “máximas” de la imposición, los cuales Fritz Neumark²⁶ califica como preceptos del deber ser que se formulan a fin de lograr la realización de

²³ Nava Negrete Alfonso, *Derecho Administrativo*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 8.

²⁴ Nava Negrete Alfonso, *Op. Cit.*, p. 9.

²⁵ Arrijoa Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, 2002, p. 17.

²⁶ Neumark Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p.24.

determinados objetivos, ya sean de naturaleza teórica o de naturaleza práctica. En el primer caso, se trata de establecer criterios que permitan enjuiciar la racionalidad de un sistema fiscal concreto o de una determinada política fiscal.

Es así, como hace varios siglos, numerosos tratadistas enunciaron una serie de principios teóricos basados en nociones de justicia y equidad, que en su concepto, deben ser la base reguladora del orden jurídico tributario.

El origen de los principios que actualmente son respetados y observados, tanto por la doctrina como por el legislador contemporáneo, se encuentra en las ideas formuladas por el distinguido escocés Adam Smith en el libro V, Capítulo II, Parte II, de su obra “Una Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones”.

Estos principios que han influido no sólo a los más grandes tratadistas de la materia “sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales”²⁷, se complementan con otros elaborados posteriormente por la doctrina, como es el caso de los principios de la imposición enunciados por Adolfo Wagner en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, los propuestos por Harold M. Sommers en su libro titulado *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional* y aquellos expuestos por el notable tratadista alemán Fritz Neumark en su obra *Principios de la Imposición*.

3.1.1 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH

Adam Smith²⁸ desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídico-fiscal con el fin de integrar un orden jurídico justo que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza, mientras que el abuso tributario que desalienta la iniciativa individual sólo puede ser causa de pobreza en las naciones que irreflexivamente lo implementen.

²⁷ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.209.

²⁸ Smith Adam, *Una Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo II, p. 412, Publicaciones Cruz O. México, 1978.

Estos principios son:

- a) Principio de Justicia o Proporcionalidad²⁹;
- b) Principio de Certidumbre o Certeza.
- c) Principio de Comodidad, y
- d) Principio de Economía.

a) PRINCIPIO DE JUSTICIA O PROPORCIONALIDAD

Dice Adam Smith “Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquellas que particularmente ocasionen el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia.”³⁰

De acuerdo a este principio, todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica³¹

²⁹ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p. 211: lo llama como Principio de Proporcionalidad.

³⁰ Smith Adam, *Op. Cit.*, p.412.

³¹ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.211.

Al respecto, la doctrina ha considerado que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme.

La generalidad consiste en que todas las personas cuya situación jurídica o de hecho coincida con la que la ley señala como hecho imponible del crédito fiscal deben pagar impuestos.

Sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el Principio de Capacidad Contributiva, el cual tiene plena operatividad en un sistema fiscal que funciona en apego a la concepción de justicia, que necesita de un fundamento o presupuesto que lo legitime.

El principio de capacidad contributiva, por su naturaleza, está en posición de actuar como el presupuesto de la imposición, pero, a su vez, como criterio de medición del reparto de los gastos públicos. Actuando en un doble plano: al justificar la elección de los índices de riqueza susceptibles de gravamen, y como valor para determinar los elementos cuantitativos del particular instituto fiscal.

La presencia de índices de riqueza susceptibles de imposición, es la razón del surgimiento del impuesto. Esto lleva a considerar un doble elemento en la actuación del principio. El primero, exige instituir contribuciones respecto de manifestaciones de riqueza susceptibles de gravarse; la colaboración, por tanto, de los sujetos en el concurso de los gastos públicos, demanda plantearse en proporción a su capacidad contributiva global, lo contrario produce efectos adversos al postulado de la justicia. Un segundo elemento se encuentra en la necesidad de cuantificar la carga tributaria, apegada a las condiciones personales y familiares del contribuyente. Es decir, la obligación fiscal nace una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, después de lo cual está en aptitud de contribuir para los gastos del Estado.

Al respecto, Flores Zavala³² considera que todos los que tienen Capacidad Contributiva deben pagar impuestos, asimismo, que la exención de los mínimos de

³² Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1991, p. 137.

existencia no rompe con el principio de generalidad, porque no puede pagar impuestos quien no está dotado de capacidad contributiva, la cual empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista.

Emilio Margain Manautou³³ afirma que habrá cierta dificultad en determinar con precisión esa cantidad, y que las circunstancias económicas varían de un momento a otro, pero siempre será posible hacer su determinación y, en todo caso, siempre es preferible algún mínimo por pequeño que sea a ninguno.

Por su parte, la uniformidad necesaria para que un impuesto sea considerado justo o equitativo consiste en que todos los contribuyentes deben ser iguales o desiguales frente al impuesto.

Además, este principio significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar de forma tal que representen para todos los contribuyentes, igual sacrificio mínimo.

Al respecto, el mismo Margain Manautou³⁴ interpretando la teoría del sacrificio de John Stuart Mill, señala que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de la misma situación; por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta.

Flores Zavala apunta que este principio se puede aplicar también a una ley impositiva aislada, en cuyo caso “debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la

³³ Margain Manautou Emilio, *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, p. 38.

³⁴ Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Mexico, 1979, p. 40.

situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de esto, en las circunstancias personales, etc.”³⁵

b) PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA

En lo tocante a este principio, la “Riqueza de las Naciones” sostiene que “el tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado y, en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.³⁶

En esas condiciones el tributo debe poseer fijeza en cuanto a sus elementos constitutivos que deben quedar plenamente identificados en la ley que los regula, para no dar paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades fiscales, es así que en la norma jurídica se debe concretizar plenamente a los sujetos activo y pasivo, el objeto del tributo, la cuota o tarifa, la base gravable, la forma y el período de pago, exenciones de la obligación tributaria, sanciones aplicables, métodos para determinar esa obligación tributaria y el procedimiento para la exigibilidad del gravamen, para que la recaudación del tributo no quede al capricho de los servidores públicos del fisco,³⁷ con el objeto de que el

³⁵ Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p. 233.

³⁶ Smith Adam, *Op. Cit.*, p. 412 y 413.

³⁷ Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2006, p.184.

poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.

c) PRINCIPIO DE COMODIDAD

En lo que se refiere a la tercera máxima, el autor expresa lo siguiente: “todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagaderos al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros y, como tiene también la libertad de comprarlos o no, según la parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad”.³⁸

Este principio dispone que todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sea más cómodos para el contribuyente, lo cual significa que los plazos y fechas deben fijarse de modo que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con su obligación tributaria.

En efecto, este principio atiende por un lado a los plazos o fechas previstos en la ley para pagar las contribuciones, o simplemente toma en cuenta el momento en que se perciben las utilidades, los ingresos, la herencia o los bienes que generan la obligación contributiva para que de esta forma no resulte tan incomodo y molesto para el causante, ya que en la práctica la adquisición de un satisfactor tiene más utilidad, prioridad y justificación que el pago del tributo, y desde un punto de vista psicológico quien sufre el impacto del tributo le resulta en cierta forma cómodo y apropiado a ser conjuntamente la erogación del monto de un impuesto, con la atención de dichos satisfactores.³⁹

³⁸ Smith Adam, *Op. Cit.*, p. 413.

³⁹ Sánchez Gómez Narciso, *Op. Cit.*, p.185.

La comodidad en el pago de créditos fiscales también debe referirse a los lugares en donde debe efectuarse el pago y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo, pues en primer lugar, debe cumplirse sin que ello represente fuertes gastos de viaje para trasladarse a cumplir con ese pago, pues deben evitarse erogaciones innecesarias, pérdidas de tiempo y esfuerzo, y por el otro, que los trámites de pago o gestiones respectivas sean breves, sencillas y sin formulismos complejos, enredados o tardados.

d) PRINCIPIO DE ECONOMÍA

El cuarto principio de Adam Smith ordena que “toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado.”⁴⁰

El principio de economía sugiere que la planeación del impuesto debe ser de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más reducida posible. El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

Primera, que la administración para la recaudación del impuesto no sea tan eficiente que absorba la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aún imponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda, puede ser causa, que una parte del capital invertido en un área altamente productivo, se transfiera a otra menos productiva.

Tercera, que las multas y otras penas impuestas a los contribuyentes por las infracciones o delitos fiscales que intentan llevar a cabo, sean tan excesivas, que puedan con frecuencia arruinarlos, terminando así, con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales.

⁴⁰ Smith Adam, *Op. Cit.*, p. 413.

Cuarta y última, someter a los contribuyentes a las frecuentes visitas de verificación y domiciliarias causales de muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias, con la cual se dificulta el perfeccionamiento y el desarrollo de las actividades comerciales e industriales.

El principio en cuestión resulta de vital importancia tanto para el fisco como para los contribuyentes debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la justicia y la existencia de la relación jurídico-tributaria, de tal manera que por un lado se debe cuidar que el sacrificio contributivo sea el mínimo, y el rendimiento de las contribuciones sea productivo a favor de la atención de las necesidades sociales primordiales, como son las relativas a: salud, educación, seguridad pública, administración de justicia, obras públicas entre otras, que sea notable con transparencia el manejo honesto de los recursos públicos y más eficiencia en la atención de las distintas tareas que tiene encomendadas el Estado, para que de esta manera el pueblo se sienta más responsable y solidarizado en la atención de sus obligaciones contributivas.⁴¹

3.1.2 PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER

El tratadista alemán Adolfo Wagner⁴², en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, enumera nueve principios superiores, agrupados en cuatro categorías de la siguiente manera:

I. PRINCIPIOS DE POLÍTICA FINANCIERA:

a) SUFICIENCIA DE LA IMPOSICIÓN

⁴¹ Sánchez Gómez Narciso, *Op. Cit.*, p.186 y 187.

⁴² Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p. 149-154.

Según este principio, los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.⁴³

b) ELASTICIDAD O MOVILIDAD DE LA IMPOSICIÓN

De acuerdo a esta máxima, los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas produzcan los recursos necesarios en situaciones de crisis.⁴⁴

II. PRINCIPIOS DE ECONOMÍA PÚBLICA:

a) ELECCIÓN DE BUENAS FUENTES DE IMPUESTOS

Este principio consiste en la elección entre la renta, el capital y los medios de consumo, teniendo en cuenta el punto de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.⁴⁵

b) ELECCIÓN DE LAS CLASES DE IMPUESTOS

Este principio tributario consiste en que el legislador puede escoger quién será el sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder fijar quien será el pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuesto y de los objetos, una realización más o menos verdadera de sus hipótesis.⁴⁶

⁴³ De La Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2002, p. 406.

⁴⁴ Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p. 151.

⁴⁵ De La Garza Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 406.

⁴⁶ Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p. 152.

III. PRINCIPIOS DE EQUIDAD O DE REPARTICIÓN EQUITATIVA DE LOS IMPUESTOS:

Estos postulados proclaman dos características de la tributación:

- a) GENERALIDADES, y**
- b) UNIFORMIDAD**

Wagner se declara partidario de que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales; de la proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner en materia de equidad, han quedado superados por la doctrina tributaria y no han sido acogidos en la legislación.⁴⁷

IV. PRINCIPIOS DE ADMINISTRACIÓN FISCAL O PRINCIPIOS DE LÓGICA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN:

- a) FIJEZA DE LA IMPOSICIÓN**

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

- A. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.
- B. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- C. Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y las especies liberatorias admitidas.

⁴⁷ De La Garza Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 407.

- D. Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.
- E. El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.
- F. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.
- G. Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.
- H. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.⁴⁸

b) COMODIDAD DE LA IMPOSICIÓN

La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes y los procedimientos deben ser lo menos molestos posible.⁴⁹

⁴⁸ De La Garza Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 407.

⁴⁹ Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p. 154.

c) TENDENCIA A REDUCIR LO MÁS POSIBLE LOS GASTOS DE LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos.⁵⁰

3.1.3 PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS

Harold M. Sommers, en su libro *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, plantea, indudablemente influido por Adam Smith, las máximas que, a su juicio, deben seguir los actuales legisladores.

a) PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD DE PAGO

En este principio, Sommers inspirado en el principio de Justicia de Adam Smith, sostiene que “De acuerdo con este principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo... Un corolario del principio de la capacidad de pago es el de gravar con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza”⁵¹

En este principio Sommers agrega al principio de Justicia de Smith dos ideas originales:

⁵⁰ Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p. 154.

⁵¹ Sommers, Harold M, *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, Fondo de Cultura Económica, México, 1961, p. 153.

- A. Las personas con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en proporción superior a la de sus demás conciudadanos que tributen, independientemente de que se beneficien en mayor o menor medida que estos últimos, de los servicios gubernamentales costeados con sus contribuciones; y
- B. El empleo de este principio es un positivo instrumento de justicia social y de reforma económica al propiciar una mejor distribución del ingreso y la riqueza.⁵²

b) PRINCIPIO DEL BENEFICIO

En este principio Sommers expresa lo siguiente: “Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales... Resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.”⁵³

c) PRINCIPIO DEL CRÉDITO POR INGRESO GANADO

Este principio de Sommers establece que “por la carencia de un nombre mejor, le llamaremos el principio del crédito por ingreso ganado, nombre que se ha tomado de una característica de una ley del Impuesto sobre Ingresos que estuvo en vigor hace algunos años, en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como no ganado, como el que proviene de rentas, dividendos e intereses debiera ser castigado. En cierta medida, esta es la misma razón de ser del Impuesto sobre

⁵² Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.209.

⁵³ Sommers, Harold M, *Op. Cit.*, p. 154.

Utilidades Excedentes. Las ganancias de guerra en exceso de cierto nivel, fueron consideradas como ganancias inesperadas que no eran atribuibles a ningún esfuerzo por parte del empresario; más bien se debieron a la situación bélica sobre la que el empresario no tenía ningún control. Los impuestos sobre herencia están basados en parte en este principio. El heredero no gana el dinero que recibe; por lo tanto, debe ser gravado con tasas altas.”⁵⁴

d) PRINCIPIO DE LA OCUPACIÓN PLENA

Sommers lo enuncia de la siguiente manera: “Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimar la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficiario o la forma en que se obtenga el ingreso. Los impuestos promotores, que se establecen a fin de promover la producción y el empleo, caen en esta categoría. Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas, el patrón recibe una rebaja o paga en menor impuesto de seguro contra el desempleo, si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación. El impuesto sobre ganancias no distribuidas fue establecido con objeto de estimular el consumo al forzar la distribución de las ganancias entre los accionistas. Los depósitos bancarios se han gravado algunas veces como un método para estimular el gasto. Todos estos planes tienen como finalidad lograr un alto nivel de ocupación que a veces se denomina de ocupación plena. Por ser más conveniente, todos estos principios de política impositiva se clasifican bajo el principio de la ocupación plena. Parece existir una tendencia para dar a estos principios una parte cada vez mayor en la estructuración de la política impositiva.”⁵⁵

Este principio es una moderna variante del principio de Economía de Adam Smith. Se caracteriza por pugnar por una política tributaria que, sin oprimir a la industria y al

⁵⁴ Sommers, Harold M, *Op. Cit.*, p. 155.

⁵⁵ Sommers, Harold M, *Op. Cit.*, p. 156.

comercio, se oriente hacia la continua reinversión de las utilidades con propósito de generación de fuentes de empleo, o en su caso, con el fin de mantener un pleno nivel de ocupación que asegure la prosperidad y consecuentemente la riqueza.

e) PRINCIPIO DE LA CONVENIENCIA

Cuando Sommers se refiere a este principio señala: “algunas veces los impuestos, se establecen, con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces será simplemente de conveniencia. Los impuestos sobre herencia están basados, en cierto modo, en este principio, puesto que la persona que ganó el dinero no está presente para objetar el impuesto. En este principio se basan los llamados impuestos ocultos, tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio. La idea que se encuentra detrás de estos impuestos es que lo que el público no conoce no le duele.”⁵⁶

Este principio no es más que la máxima de Economía de Smith enunciada en su acepción más elemental, ya que postula la idea de que algunos impuestos se deben establecer con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.⁵⁷

3.1.4. PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK

Fritz Neumark concibe los principios de la imposición en función de fines predeterminados que surgen de la orientación política y económica a la que la imposición debe servir y luego, delineando los principios, procura lograrlos a través de la estructuración de un sistema tributario determinado.⁵⁸

El análisis se realizará en el mismo orden en que lo hace Neumark en su libro: principios presupuestario-fiscales, principios político-sociales y éticos, principios político-

⁵⁶ Sommers, Harold M, *Op. Cit.*, p. 156.

⁵⁷ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.240.

⁵⁸ García Belsunce Horacio, *Temas de Derecho Tributario*, Adeledo-Perrot, Buenos Aires, p.67.

económicos y principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios. Se ha respetado este orden del autor sin emitir opinión valorativa sobre la importancia que implica la prelación, no obstante es de mencionar que se considera en primer lugar la posibilidad de los tributos de cumplir su primera misión: allegar recursos al Erario; en segundo lugar, se preocupa de la justicia de la imposición, en cuanto a su distribución entre los sujetos, en tercer lugar, se consideran las interferencias de la tributación en la economía, y, en último lugar, la cuestión de si los tributos son practicables.

I. PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN PRESUPUESTARIO-FISCALES

Los principios comprendidos en este capítulo son el de suficiencia de los ingresos fiscales y el de adaptación, y tienen como misión regular la relación entre gasto e impuesto, de allí su mención como principios presupuestario-fiscales.

a) PRINCIPIO DE SUFICIENCIA

El autor lo define de la siguiente forma: “el principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de un país, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan en todo ‘nivel’ político la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente.”⁵⁹

Ese principio postula que el sistema tributario pueda cubrir las necesidades financieras del Estado, por lo que se deben tomar en cuenta dos aspectos: el gasto público a cubrir y los ingresos necesarios para ello. Es conocido que estas dos magnitudes están íntimamente relacionadas, al postular algo de una, se requiere ineludiblemente abordar la otra. Es decir, busca el equilibrio presupuestario.

⁵⁹ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 85.

b) PRINCIPIOS DE ADAPTACIÓN

El autor lo define de la siguiente forma: “el principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura implica que el sistema fiscal ha de permitir que, en caso necesario y a corto plazo, se consigan mediante medidas jurídico-tributarias los ingresos complementarios que sean imprescindibles para la cobertura económicamente racional de unas necesidades adicionales notablemente superiores a la medida usual (“normal”), surgidas como consecuencia de nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario.”⁶⁰

Este principio intenta solucionar el problema que causan necesidades de financiación adicionales al margen de la “expansión normal” de los gastos o la existencia de nuevos proyectos de gastos continuados; en ambos casos se requieren ingresos tributarios adicionales.

II. PRINCIPIOS POLÍTICO SOCIALES Y ÉTICOS

Los principios de la tributación políticos sociales -generalidad, igualdad, proporcionalidad y redistribución- cumplen, en Neumarck, la función de estructurar un sistema tributario que permita distribuir el costo del Estado entre los habitantes en forma satisfactoria desde el punto de vista ético.

a) PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El principio se define diciendo que el impuesto debe alcanzar a todos los sujetos.⁶¹ Se podría medir su cumplimiento observando si todos los sujetos posibles están incluidos en el hecho imponible.

⁶⁰ Neumarck Fritz, *Op. Cit.*, p. 89.

⁶¹ Neumarck Fritz, *Op. Cit.*, p. 109.

b) PRINCIPIO DE IGUALDAD

Este principio se suele definir como tratar igual a quienes están en igual situación.⁶² También se le conoce como principio de igualdad o equidad horizontal.

c) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Este es el principio que sostiene que “la imposición debe resultar igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente.”⁶³

d) PRINCIPIO DE REDISTRIBUCIÓN

Este principio tiene como propósito alterar la distribución de la renta que produce el mercado, disminuyendo las diferencias entre los sujetos⁶⁴. Existe un supuesto implícito: la distribución de rentas que produce el mercado es injusta y, por tanto, se debe alterar; esta es una cuestión valorativa ajena a toda prueba empírica.

III. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS POLÍTICO-ECONÓMICOS

El conjunto en análisis comprende a los principios de evitar las medidas tributarias dirigistas, de minimización de las intervenciones tributarias en la vida privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos, de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia, de flexibilidad activa, de flexibilidad pasiva y de imposición orientada hacia la política de crecimiento.

Estos principios deben analizarse teniendo en cuenta la posición ideológica del autor en pro de lo que denomina orden económico intervencionista. Este orden comprende la racionalidad económica del mantenimiento de la propiedad privada, de la iniciativa

⁶² Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 127.

⁶³ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 161.

⁶⁴ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 232.

empresarial individual, de la libre elección del consumo y del libre movimiento de factores de la producción, pero rechaza la tesis de la superioridad general e incondicional de la actividad económica individual sin normas estatales; preconiza la necesidad de intervenciones que regulen hasta cierto punto las instituciones.

a) PRINCIPIO DE EVITAR LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS DIRIGISTAS

Neumark define al principio con las siguientes palabras: "...la política fiscal debe abstenerse de aquellas intervenciones en la economía de mercado que de manera asistemáticamente fragmentaria favorezcan o perjudiquen grandes o pequeños sectores parciales de la vida económica en su evolución y/o en su estructura formal..."⁶⁵.

b) PRINCIPIO DE MINIMIZACIÓN DE LAS INTERVENCIONES TRIBUTARIAS EN LA ESFERA PRIVADA Y EN LA LIBRE DISPONIBILIDAD ECONÓMICA DE LOS INDIVIDUOS O PRINCIPIO LIBERAL

Neumark lo define del siguiente modo: "el principio de minimización de las intervenciones tributarias en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos exige que la intromisión por parte de la Administración tributaria en las condiciones privadas y personales de los contribuyentes, así como la restricción, fiscalmente condicionada, de la libre disponibilidad económica de los individuos, se mantengan dentro de los límites que permita la observancia de los principios presupuestario-fiscales y de justicia, considerados como de rango superior, así como de los principios derivados de la política de estabilización y de la de crecimiento"⁶⁶.

Se trata de un principio subsidiario pues debe ceder al de capacidad de pago; el autor menciona que este último hace imprescindible la invasión de la esfera privada.

⁶⁵ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 284.

⁶⁶ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 315.

Entonces de lo que se trata es que las intervenciones sean las mínimas, compatibles con el principio de capacidad de pago. Nos volvemos a encontrar con una situación conocida puesto que no se brindan elementos como para establecer cuales intervenciones responden a dicho principio y son por ello tolerables.

c) PRINCIPIO DE EVITAR LAS CONSECUENCIAS INVOLUNTARIAS DE LOS PERJUICIOS QUE LOS IMPUESTOS OCASIONAN A LA LIBRE COMPETENCIA

El principio se basa en la afirmación que la libre competencia es una institución deseable por que asegura una aproximación a la asignación óptima de los recursos y revela las escalas individuales de preferencia, aunque reconoce su incapacidad para alcanzar los objetivos de la economía del bienestar. Esto implica tanto la abstención de intervención en situaciones en las que existe razonable competencia (siempre que no sea necesario por el principio de justicia) como su estímulo, en tanto sea imperfecta por razones no fiscales. Tradicionalmente se le conoce como principio de neutralidad y no se discutirá la validez de la deseabilidad de la competencia.

El autor define al principio de este modo: “El principio... requiere que la política fiscal, en lo relativo a la transferencia coactiva por ella originada de los recursos económicos, o de los substratos de la capacidad adquisitiva que representan a éstos, se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo competitivo del mercado a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considere necesarias, o para suprimir o adecuar determinadas imperfecciones de la competencia”⁶⁷. Entonces se admite la intervención cuando sea para mejorar la competencia o tenga como fin cumplimentar principios de orden superior.

⁶⁷ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 325.

d) PRINCIPIO DE FLEXIBILIDAD ACTIVA

El autor formula el principio como sigue: “el principio de flexibilidad activa de la imposición comporta el imperativo de, mediante una correspondiente organización de las estructuras del sistema fiscal y de los procedimientos de imposición, por una parte, y de las facultades jurídico-políticas para una variación de las cargas fiscales que se corresponda con la coyuntura y que asegure la estabilidad aproximada del valor del dinero y del empleo, por otra, poner a la política fiscal en condiciones de contrarrestar tanto las tendencias inflacionistas del desarrollo como las deflacionistas”⁶⁸. Para ello, la variación de las cargas fiscales deberá operar en dirección opuesta a movimiento del valor del dinero y del paro.

e) PRINCIPIO DE FLEXIBILIDAD PASIVA

Este es un principio estrechamente relacionado con el de flexibilidad activa que requiere de intervenciones *ad hoc*, mientras que el que analizamos provoca efectos estabilizadores en términos casi automáticos. El autor lo define del siguiente modo: “de acuerdo con el principio de flexibilidad pasiva (‘incorporada’) de la imposición se ha de estructurar el sistema fiscal, en lo relativo a su composición cualitativa y a los procedimientos técnico tributarios aplicables a cada uno de los impuestos, de manera que la evolución de sus rendimientos, supuesta la invariabilidad del derecho tributario, contribuya a amortiguar las fluctuaciones a corto plazo de la actividad económica general, particularmente las del valor monetario y las del empleo sin que resulte perjudicado a cierto plazo el crecimiento económico que se considera satisfactorio”⁶⁹.

Esta flexibilidad pasiva o incorporada se mide por la relación entre la variación absoluta de la recaudación de un impuesto y la variación absoluta del PIB; en este efecto tienen gran importancia la escala de tipos, la amplitud de la base del impuesto en relación con su totalidad, la distancia entre el momento en que se producen los hechos imposables y el efectivo ingreso del impuesto y otros.

⁶⁸ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 342.

⁶⁹ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 356.

IV. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS JURÍDICOS Y TÉCNICOS

Este apartado comprende los principios de congruencia y sistematización, de transparencia, de practicabilidad, de continuidad, de economicidad y de comodidad. Los tres primeros son aplicables a casi cualquier cuestión humana, como se verá, mientras que el de continuidad es una propiedad deseable de cualquier disposición legal. Los principios de economicidad y comodidad se estudian habitualmente dentro de la problemática de la presión fiscal indirecta.

a) PRINCIPIO DE CONGRUENCIA Y SISTEMATIZACIÓN

Neumark define a este principio como “...una estructura del sistema fiscal en su totalidad y en sus particularidades de tal naturaleza que, de un lado, no se desatienda por entero o en su mayor parte éste o aquel objetivo perseguido por otros principios de la Política Fiscal como consecuencia de la existencia de lagunas en tanto que, simultáneamente, se presta una atención unilateral (desmesurada) a los objetivos perseguidos por otros principios y que, por otra parte, no haya contradicción alguna entre cada una de las medidas tributarias en particular”⁷⁰.

La enunciación del principio se basa en una definición enumerativa que atiende al todo y a cada una de sus partes y apunta a que no existan lagunas en las materias alcanzadas ni contradicción en su tratamiento.

b) PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA

El autor lo define en los siguientes términos: “El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los

⁷⁰ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 399.

contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”⁷¹.

El objetivo del principio es posibilitar que el contribuyente pueda realizar el cálculo de la carga tributaria cuando estudie realizar un negocio. Esta previsibilidad tiene dos facetas: a) que las disposiciones sean correctamente comprendidas por el contribuyente de modo de poder apreciar cabalmente el impuesto resultante y b) que la autoridad fiscal no pueda alterar dicho cálculo mediante una comprensión distinta o arbitraria en la administración y liquidación del tributo.

c) PRINCIPIO DE PRACTICABILIDAD

Este principio es definido de la siguiente forma: “...postulado de que se configure la política Fiscal, en sus principios generales y en sus particularidades, de manera que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del contribuyente medio (típico), por una parte, y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables”⁷².

En esencia, el principio postula que la aplicabilidad de las normas fiscales está de algún modo subordinada a la conformidad de los contribuyentes y de la Administración. El mismo Neumark reconoce que “es posible que estos factores varíen intensamente en el tiempo y en el espacio, motivo por el cual no existe ninguna ‘receta’ de validez general para una política fiscal justa y económicamente racional”, por lo que sostiene que “... sean necesarias soluciones diferentes para cada uno (de los casos particulares)...”.

⁷¹ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 408.

⁷² Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 424.

d) PRINCIPIO DE CONTINUIDAD

Neumark define al principio con los siguientes términos “El principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias exige que las disposiciones contenidas en las leyes tributarias, en los reglamentos, etc., cuya modificación a corto plazo no resulte imperativa por razones derivadas de los objetivos perseguidos con los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición, no se modifiquen más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas”⁷³.

El principio establece como objetivo lograr la inmutabilidad relativa de la ley de modo de posibilitar su mejor conocimiento por los contribuyentes y la Administración; nadie podría estar en contra de éste. Pero el mismo autor sabe que frecuentemente deben realizarse modificaciones originadas en otros motivos, y por tanto, las admite; dice que acepta los cambios derivados de los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa.

e) PRINCIPIO DE ECONOMICIDAD

Este principio es muy antiguo y comprende distintos tipos de costos: a) costo de la administración del tributo para el fisco, b) costos de cumplimiento de sus obligaciones para el contribuyente y c) costos que debe afrontar este último por el cumplimiento de obligaciones de retención, percepción o información sobre impuestos de terceros. Estos dos últimos se suelen denominar también “presión fiscal indirecta”.

La definición del principio aportada por Neumark es la siguiente: “...la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los contribuyentes, no sobrepasen en conjunto el mínimo que

⁷³ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 432.

resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición”⁷⁴.

Este principio podría postularse como objetivo a lograr por cualquier actividad pública o privada. Se trata de la minimización de costos, condicionada a la obtención de ciertos resultados, que propugna el criterio económico de eficiencia. En el caso, la restricción a observar es el cumplimiento de los principios político-económico y político-sociales que se consideran de una entidad superior.

f) PRINCIPIO DE COMODIDAD

Este principio integra también uno de los cánones de la imposición de Adam Smith quien lo definió diciendo que “...todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente”⁷⁵. Neumark lo define diciendo: “de acuerdo con el principio de comodidad de la imposición deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los contribuyentes relacionadas con el calculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se les concedan a estos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior”⁷⁶.

La comodidad tiene directa relación con el momento en que el contribuyente dispone de fondos para pagar el tributo; con acierto Neumark propone que esto se cumplimenta mejor cuando el pago se realiza en un momento próximo al de ocurrencia del hecho que da nacimiento de la obligación tributaria, aún reconociendo que esto, en muchos casos (por ejemplo el impuesto sobre la renta), no es posible.

⁷⁴ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 440.

⁷⁵ Smith Adam, *Op. Cit.*, p. 413.

⁷⁶ Neumark Fritz, *Op. Cit.*, p. 448.

3.2 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Los principios constitucionales que en materia tributaria delimitan la potestad del Estado y que representan una garantía para los contribuyentes, son aquellos que se desprenden de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y representan las guías máximas de todo el orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y por ende, carecerán de validez jurídica⁷⁷.

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades deben seguir determinados patrones establecidos en la Constitución de la República y en las demás leyes que conforman la estructura administrativa fiscal.

La fracción IV del Artículo 31 Constitucional, es la norma primaria que regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, es decir, la potestad tributaria normativa del Estado se apoya en dicha disposición, la cual establece:

“Son obligaciones de los mexicanos:

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁷⁸

Del contenido del citado precepto, se pueden derivar las premisas fundamentales en materia tributaria:

- Establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos;
- Reconoce el derecho de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y del Municipio en que resida el contribuyente a percibir contribuciones;

⁷⁷ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.245.

⁷⁸ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

- Se deben destinar para cubrir los gastos públicos;
- Deben ser proporcionales y equitativas, y
- Las contribuciones deben estar establecidas en ley;

Por lo tanto, del contenido de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, se puede desprender la existencia de los siguientes Principios:

- 3.2.1 Principio de Obligatoriedad de la Contribución.
- 3.2.2 Principio de Generalidad de las Contribuciones.
- 3.2.3 Principio de Vinculación con el Gasto Público.
- 3.2.4 Principio de Proporcionalidad y Equidad de la Contribución, y
- 3.2.5 Principio de Legalidad.

3.2.1. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD DE LA CONTRIBUCIÓN

El principio de obligatoriedad se sustenta en el Artículo 31 de la Constitución Política al establecer, entre otras obligaciones para los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos.

Por lo tanto, este deber, vinculado al principio de generalidad, significa que “toda persona que cuenta con capacidad contributiva y se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la ley establezca”⁷⁹. Esto es así, porque la obligatoriedad consiste en el elemento coercitivo de las contribuciones a cargo del sujeto pasivo y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica, pues los contribuyentes deben cumplir con esta obligación una vez que caen en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho imponible del tributo.

En este contexto, el principio de obligatoriedad debe entenderse como una auténtica obligación pública, nacida no sólo de la existencia de una relación jurídica sino del poder

⁷⁹ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.250.

de imperio del Estado. Por lo tanto, de su incumplimiento pueden y deben derivarse severas consecuencias para los particulares, ya que el referido principio no sólo implica un deber ciudadano, sino que además otorga al Estado los instrumentos adecuados para velar por su cabal cumplimiento.

La Constitución de la República es omisa en cuanto a la obligación de los extranjeros de contribuir al gasto público, sin embargo, también deben estar colocados en el mismo nivel que los mexicanos cuando residen en territorio nacional o cuando obtienen recursos de fuente ubicadas en territorio nacional⁸⁰.

Al respecto, Gordo López señala que los extranjeros nunca ha estado excluidos del pago del tributo, ya que las leyes secundarias han impuesto a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar las contribuciones ordenadas por las autoridades competentes de nuestro país y que alcancen la generalidad de la población donde residen, ya que por Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁸¹, se determinó que las empresas extranjeras establecidas fuera del país son causantes por los ingresos obtenidos de fuente de riqueza en el territorio nacional⁸².

3.2.2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES

Este principio emana directamente del régimen de legalidad tributaria, esto en virtud de que todo tributo para ser válido debe estar previsto en una ley, hecho que confiere a los impuestos las mismas características de la ley: general, abstracto e impersonal⁸³.

Para Arrijo Vizcaíno, el principio de Generalidad tributaria significa que “están obligados a pagar los tributos todas aquellas personas, físicas y morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las

⁸⁰ Artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, México, 2006.

⁸¹ Carrasco Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Editorial Oxford, México, 1999, p.148.

⁸² Gordo López Ana Laura, *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2000, p.33.

⁸³ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.248.

leyes tributarias, llevando a cabo el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate”⁸⁴.

Por su parte, Flores Zavala indica que éste principio no significa que todos deben pagar impuestos, sino que los impuestos deben gravar a todos los individuos cuya situación coincida con la que ley señala como hecho generador del crédito fiscal, siempre y cuando cuenten con la respectiva Capacidad Contributiva para pagar el respectivo impuesto⁸⁵.

Por lo tanto, el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que tengan la necesaria capacidad contributiva puesto de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad Contributiva⁸⁶.

3.2.3. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO

En la referida fracción IV del Artículo 31 Constitucional es categórica la indicación, de que las contribuciones que se paguen a la Federación, a las Entidades Federativas y a los Municipios se destinen a cubrir los gastos públicos.

El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de contribuciones, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

⁸⁴ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p.248.

⁸⁵ Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p.137.

⁸⁶ Sainz de Bufanda Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 104.

Esto nos conduce a sostener que el principio de vinculación con el gasto público impone a los gobernantes la principal finalidad de las contribuciones, y que es la de cubrir el gasto público.

En este sentido, Gordo López indica que no está permitido imponer tributos con fines exclusivamente extrafiscales, sin embargo, existe la posibilidad de que se establezcan impuestos con fines extrafiscales con la condición de que se busque por lo menos en alguna parte un fin fiscal⁸⁷.

Esta postura ha sido adoptada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en la tesis CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES sostiene que:

“Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales de los tributos.”⁸⁸

Dicho lo anterior, aparece que la fuente de los gastos públicos es precisamente el Presupuesto de Egresos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios. Una afirmación jurisprudencial estrechamente vinculada con el anterior principio dice “los gastos públicos están previstos en el Presupuesto de Egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de Ingresos, de modo que es la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir esos gastos, necesariamente debe encontrarse, o en la ley que la establece o en el Presupuesto de Egreso”⁸⁹.

⁸⁷ Gordo López Ana Laura, *Op. Cit.*, p.68.

⁸⁸ Gordo López Ana Laura, *Op. Cit.*, p.69.

⁸⁹ Burgoa Llano Ignacio, *Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones*, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años, México 1982, Tomo I, p. 417.

3.2.4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LA CONTRIBUCIÓN

Este principio se trata de un aspecto central y fundamental para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y para la determinación de la obligación contributiva, contenido en la parte final de la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política Federal, en donde es visible la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

Ignacio Burgoa Llano, expresa que: “La proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación abstracta o general, inserta en una ley. Fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto. La proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos”⁹⁰.

En este sentido, la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.

Por su parte Fonrouge⁹¹ señala que: lo único importante es que la tributación no sea absurda y arbitraria, la discreción o razonabilidad de los impuestos es circunstancial y debe apreciarse de acuerdo con las exigencias de tiempo, lugar y finalidad económicas y sociales de cada tributo, ya que ciertos topes que hoy se reconocen como moderados fueron estimados exorbitantes en el pasado.

⁹⁰ Burgoa Llano Ignacio, *Op. Cit.*, p. 415.

⁹¹ De La Garza Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 141, citando a Giuliani Fonrouge.

Sobre este aspecto Servando J. Garza⁹² dice que la proporcionalidad en el caso de los impuestos indirectos implica una cuota fija en relación a la categoría o volumen del objeto gravado. En los impuestos directos la proporcionalidad se transforma en subjetiva, nivelando el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva que se traduce en una presión fiscal mayor sobre los sujetos que obtengan ingresos superiores. La proporcionalidad al sustentarse en un concepto de justicia, coincide con la equidad y por ello es redundante el empleo de ambos términos.

Ignacio Burgoa Llano, expresa también que: “etimológicamente, equidad significa igualdad. Sin embargo, para poder precisar el significado jurídico de ese término debe afirmarse que consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales e igualdad para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica de México, en función, precisamente, a esa situación a que pertenezcan. Expresado en otros términos, la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente”⁹³.

Al respecto, la equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones. En cuanto al deber de aportar un aparte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.

También Flores Zavala⁹⁴ menciona que es redundante el empleo de los vocablos proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia

⁹² Garza Servando J. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario*, Editorial Cultural, México, 2002, p.70.

⁹³ Burgoa Llano Ignacio, *Op. Cit.*, p. 414.

⁹⁴ Flores Zavala Ernesto, *Op. Cit.*, p.206.

de los impuestos proclamando por Adam Smith “lo súbditos de cada Estado deben contribuir a sostenimiento del gasto público en proporción a los ingresos de que gozan” y, esto es equidad.

El principio de justicia requiere la generalidad y la uniformidad igual sacrificio para todos los contribuyentes.

En cambio José Rivera Pérez Campos⁹⁵ expresa que ambos vocablos son diferentes, ya que equidad es universal y general, mientras que proporcionalidad atiende a la economicidad del impuesto, que no debe agotar la fuente impositiva y sus gastos de recaudación no deben ser mayores que la propia recaudación. La proporción se establece con el empleo de una fuentes impositivas frente a otras.

La suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que la equidad es una benigna interpretación de la capacidad económica que permite tener en cuenta diferencias individuales, gravando según la actividad, fuente, cuantía de ingresos y necesidades de la colectividad, por lo que exige tratar a los iguales de la misma manera. Así las cosas, proporción y equidad significan justicia tributaria y deben definirse en casos concretos no generales, lo opuesto serían contribuciones exorbitantes y ruinosas, supuestos que deben acreditarse como agravios en casos concretos, además de que el examen debe extenderse a todos los impuestos que inciden sobre una misma fuente⁹⁶.

Margáin Manautou considera que: “son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equidad”. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquéllos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancias, que sea equitativo, significa

⁹⁵ Rivera Pérez Campos José, *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, No. 51, Marzo de 1970, p. 71-90.

⁹⁶ Lanz Cárdenas Fernando, *Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos*, Editorial Porrúa, México, 1985, Tomo VII, p. 287.

que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”⁹⁷.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza sostiene que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 constitucional es de una justicia tributaria y que en esa materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional⁹⁸.

Para Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad implica que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos. Por esto se sostiene que los únicos tributos que se ajustan al principio de Proporcionalidad son los que se determinan por medio de tarifas progresivas. Por otra parte, la equidad significa que las leyes tributarias deben otorgar a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, el mismo tratamiento en todos los aspectos de la relación tributaria, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad⁹⁹.

⁹⁷ Margain Manautou Emilio, *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, p. 109.

⁹⁸ De la Garza Sergio Francisco, *Op. Cit.*, p. 272.

⁹⁹ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p. 257.

3.2.5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad en materia fiscal tiene su respaldo fundamental en la parte final de la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución, que establece que debe contribuirse a los gastos públicos *“de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

De tal manera que dicho principio sugiere que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley, y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule; que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e impersonal; y desde un punto de vista formal, sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, esto es, por el Congreso de la Unión para el ámbito Federal, y por las Legislaturas de los Estados para estos últimos y sus municipios.

De igual forma, el principio de legalidad indica, que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el período o fecha de pago, forma de pago, las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legal a favor del gobernado. Parte de dichos elementos deben contenerse en las disposiciones materiales, y los demás en las de carácter procedimental. Con lo expuesto, se le da certidumbre y fijeza a la obligación fiscal, así como, un firme respecto a los derechos de los particulares frente al Poder Público.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente Jurisprudencia IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL ha dispuesto que:

“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el Artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir

para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca.

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema genera que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactotas ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencial del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo anterior, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.»¹⁰⁰

¹⁰⁰ Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Pleno, tesis 168, p. 169.

De lo anterior se desprende que las contribuciones, su cuantía y sus demás elementos esenciales deben estar establecidos en ley, con el fin de que se limiten las facultades de la autoridad exactora y quede ésta constreñida en su actuación a lo que específicamente establece la ley, lo que otorgará indubitablemente al contribuyente un estado de seguridad jurídica¹⁰¹.

Por lo tanto, el principio de legalidad, de acuerdo a Arrijo Vizcaíno, obedece a dos enunciados:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren¹⁰².

Por otra parte, el principio en cuestión también implica que la exigibilidad de un impuesto debe derivarse de una ley expedida por el Poder Legislativo, siendo éste el órgano facultado para establecer contribuciones en virtud de lo dispuesto por la fracción VII del Artículo 73 Constitucional, que a la letra dispone: “*El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto*”.

Como excepción a esto, se encuentra el Decreto-Ley y el Decreto-Delegado comprendidos en los artículos 29 y 131 Constitucional. En estos casos, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos que tienen la fuerza de ley.

¹⁰¹ Gordo López Ana Laura, *Op. Cit.*, p. 38.

¹⁰² Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Op. Cit.*, p. 267 y 268.

Por último, es necesario señalar que parte de la doctrina divide el principio de legalidad en dos principios, el de supremacía de la Ley y el de reserva de Ley.

El principio de supremacía de la Ley, tal y como su denominación indica, consiste en la “superioridad de la ley respecto de las demás fuentes del Derecho a excepción de la Constitución”¹⁰³.

Por su parte, el principio de reserva de Ley implica que “por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador”¹⁰⁴.

Al respecto, Pérez Royo manifiesta que el principio de reserva de Ley es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de formación por vía distinta de la legislativa.¹⁰⁵

Aplicado a la materia tributaria, el principio de reserva de ley se refiere a que “sólo mediante ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa pueda exigirse al gobernado el pago de contribuciones con miras a soportar la cobertura financiera que entraña la producción de los bienes y servicios públicos”.¹⁰⁶

¹⁰³ Paredes Montiel Marat y Rodríguez Lobato Raúl, *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 41.

¹⁰⁴ Paredes Montiel Marat y Rodríguez Lobato Raúl, *Op. Cit.*, p. 67.

¹⁰⁵ Pérez Royo F., *Fundamento y Ámbito de la Reserva de Ley en Materia Tributaria*, En Hacienda Pública Española, núm. 14, 1972, pp. 207 y 208. (Cit. por Sainz de Bujanda Fernando, p. 102)

¹⁰⁶ Jiménez González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial ECAFSA, México, 1998, p. 183.

CAPÍTULO 4

LOS PRINCIPIOS UNIVERSALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Considerando el impuesto desde un punto de vista puramente formal y prescindiendo de toda referencia a procesos de traslación, las diversas formas de imposición a las ventas pueden reducirse a tres:

- a) Impuesto plurifásico acumulativo.
- b) Impuesto monofásico, e
- c) Impuesto al Valor Agregado.

Una primera técnica es la del impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total, que grava a todas las ventas y los servicios en todas las etapas del sistema económico, a través de las cuales los productos recorren todo el proceso productivo, desde la transformación hasta llegar al consumidor final. Es decir, el impuesto considera aisladamente cada operación de cesión con independencia de las otras y sin atender al proceso productivo determinante del producto o del servicio cedido.

La segunda modalidad del impuesto a las ventas, el impuesto monofásico, grava el producto o servicio en una sola etapa del proceso de producción: al ser adquirido por el consumidor final.

Una tercera técnica es la que puede llamarse del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado, que se deriva de la primera modalidad, toda vez que, grava todas las etapas de la producción en que se coloque. Sin embargo, no tiene efectos acumulativos porque el objeto de la imposición no es el valor total, sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado. Y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto al valor total del bien

sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones, como ocurre con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado.

El Impuesto al Valor Agregado pertenece a la tercera modalidad; gravamen que según el diccionario especializado en Economía y Hacienda, es el “impuesto indirecto que grava a los fabricantes en cada fase del proceso”.¹⁰⁷ Benjamín Retchkiman, por su parte, define el impuesto al valor agregado como “el gravamen o impuesto a las entradas brutas de ventas menos los gastos por bienes y servicios comprados o adquiridos a otras empresas”¹⁰⁸.

La primera definición pareciera corresponder a la modalidad del impuesto plurifásico acumulativo, toda vez que se limita al gravamen aplicado a los productos y al Impuesto al Valor Agregado, actualmente es mucho más que un gravamen a los fabricantes de productos.

La segunda definición alude a un método de aplicación, el denominado método financiero o impuesto contra impuesto. Ubicando de manera muy conveniente el concepto valor agregado, término que se emplea en la ciencia económica, para cuantificar o determinar la parte del valor incorporada en las diversas etapas de la producción de un bien o servicio.

El Impuesto al Valor Agregado se apoya en dichas premisas, pues busca gravar exclusivamente el valor adicionado en las fases que componen el ciclo económico de producción, circulación y distribución de los bienes y servicios. De tal forma que el Impuesto al Valor Agregado se causa solamente por el valor incorporado en cada una de las etapas de dicho proceso, desde su producción hasta llegar al consumidor final. Así, José Francisco Plascencia, formula una definición del impuesto al valor agregado en los términos de que “es un impuesto indirecto, que incide exclusivamente en el valor añadido

¹⁰⁷ Instituto de Estudios Fiscales, *Glosario de Términos de Economía y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, p. 22.

¹⁰⁸ Retchkiman Benjamín, *Revista Latinoamericana de Economía*, No. 2, UNAM, 1968, p.65.

en cada etapa del proceso económico de producción, circulación y distribución de bienes y servicios que recaen permanentemente en el consumo”¹⁰⁹.

Durante el recorrido de la historia, la imposición siempre ha sido utilizada como instrumento de financiación del Estado, variando en importancia en el tiempo y el espacio y asumiendo características peculiares. Sin embargo, la doctrina fiscal, ha considerado respecto de la imposición un conjunto de principios con los cuales se debe regir, y en los cuales debe descansar cualquier sistema tributario y que fueron citados en el Capítulo Tres.

El tema de los principios de la imposición es materia de la ciencia de las finanzas, ya que en ella convergen, la Economía, la Política y el Derecho, y cada una de estas disciplinas aportan elementos para la mejor y más adecuada imposición, y que para que el caso concreto del Impuesto al Valor Agregado, descansa en siete principios doctrinales a saber:

- 4.1 Principio del método financiero o de impuesto versus impuesto.
- 4.2 Principio de la exención legal no es una exención real.
- 4.3 Principio de la verdadera exención en el IVA es la tasa 0%
- 4.4 Principio de la no deducibilidad para ISR es no acreditable para IVA.
- 4.5 Principio de sustitución de una de las partes por la autoridad.
- 4.6 Principio de ajuste necesario por desfase.
- 4.7 Principio de la regla especial deroga a la general.

4.1 PRINCIPIO DEL MÉTODO FINANCIERO O IMPUESTO VERSUS IMPUESTO

¹⁰⁹ Plascencia Rodríguez José Francisco, *Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Editorial Themis, México, 2003, p. 21.

Así como puede calcularse el impuesto sobre un monto imponible establecido conforme a una base, el impuesto al valor agregado puede determinarse sobre base financiera o impuesto contra impuesto.

El método financiero consiste en deducir del producto obtenido los costos realmente soportados para lograrlos, de lo facturado por ventas lo facturado por compras. Es decir, que el valor agregado imponible se obtiene restando de las ventas efectuadas en el mes de que se trate, las compras de bienes o servicios en el mismo mes. Al valor agregado imponible se le aplica la tasa del impuesto, y el resultado es el impuesto correspondiente del período. Sin embargo, el resultado también puede determinarse aplicando el método de impuesto contra impuesto, que consiste en aplicar a los ingresos y a las compras, la tasa del impuesto. Al impuesto causado por las ventas, se le disminuye el impuesto determinado por las compras, y la diferencia es el impuesto del mes.

MÉTODO FINANCIERO O IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO				RESULTADO
Menos:	Ventas gravadas del mes	Por	Tasa	=	IVA trasladado
	Compras gravadas del mes	Por	Tasa	=	IVA acreditable
Igual:	VALOR AGREGADO	Por	Tasa	=	IVA resultado del mes

El impuesto al valor agregado resultado del mes puede ser de tres formas:

- a) Impuesto al Valor Agregado a pagar.
- b) Impuesto al Valor Agregado a favor.
- c) Impuesto al Valor Agregado nulo o cero.

Este sistema simplifica extraordinariamente el problema de la determinación del impuesto al valor agregado y a su vez elimina un conjunto de problemas administrativos y de control, que debiera coadyuvarse con la implementación de una sola tasa del impuesto sobre una base ampliada. Para mayor comprensión se presentan los esquemas siguientes:

- a) Determinación de Impuesto al Valor Agregado a pagar.

MÉTODO FINANCIERO		
	CONCEPTO	IMPORTE
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 5,000
Por:	Tasa del impuesto	15%
Igual:	IMPUESTO DEL MES POR PAGAR	\$ 750

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 5,000	Por	15%	\$ 750

b) Determinación de Impuesto al Valor Agregado a favor.

MÉTODO FINANCIERO		
	CONCEPTO	IMPORTE
	Ventas gravadas del mes	\$ 10,000
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 15,000
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 5,000
Por:	Tasa del impuesto	15%
Igual:	IMPUESTO DEL MES A FAVOR	\$ 750

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Igual:	RESULTADO DEL MES (A FAVOR)	\$ 5,000	Por	15%	\$ 750

c) Determinación de Impuesto al Valor Agregado nulo o cero.

MÉTODO FINANCIERO		
	CONCEPTO	IMPORTE
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 15,000
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 0
Por:	Tasa del impuesto	15%
Igual:	IMPUESTO DEL MES A FAVOR	\$ 0

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 0	Por	15%	\$ 0

4.2 PRINCIPIO DE LA EXENCIÓN LEGAL NO ES UNA EXENCIÓN REAL

La traslación e incidencia del impuesto al valor agregado siempre ha representado un problema importante, no solo para apreciar mejor la cuestión de la tributación en términos de equidad, sino también para establecer el carácter económico de la exacción y, por consiguiente, determinar su función, aportando una explicación lógica de esta modalidad de imposición en el ámbito de un sistema tributario nacional.

La esencia del Impuesto al Valor Agregado es su repercusión en cada etapa de la cadena productiva con el valor que se añade en cada una de ellas hasta llegar a incidir en el consumidor final, como resultado de incorporar dicho valor en un producto o servicio en las diferentes etapas económicas.

Una exención se puede definir como aquella norma que evita el nacimiento de una obligación tributaria en un determinado caso, obligación que hubiese surgido de no existir la referida norma, como consecuencia de la realización del hecho imponible.

El mecanismo de determinación del Impuesto al Valor Agregado implica que las exenciones jueguen un papel distorsionador debido a que se interrumpe la acreditación de la correspondiente cadena de producción-comercialización de bienes o servicios.

En efecto, las exenciones que se establecen en el Impuesto al Valor Agregado interrumpen la incidencia del impuesto, toda vez que cuando el contribuyente obtiene ingresos exentos de impuesto, la ley lo posesiona como consumidor final, y tiene como consecuencia el que no pueda acreditar el Impuesto al Valor Agregado que paga en sus adquisiciones, inversiones y gastos, debiéndolo integrar como un elemento del costo de

producción que las empresas lo agregan a los precios de venta y por lo tanto, da lugar a una protraslación mediante un aumento del nivel general de precios de los bienes terminados.

En definitiva, la presencia de las exenciones distorsiona el funcionamiento normal del impuesto y vulnera su neutralidad, como se puede apreciar de los esquemas que se muestran:

a) Ingresos gravados.

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 5,000	Por	15%	\$ 750

b) Ingresos exentos.

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas exentas del mes	\$ 15,000		-	\$ -
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
Más:	Impuesto no acreditable deducible	1,500			\$ (1,500)
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 11,500			\$ 0

4.3 PRINCIPIO DE LA VERDADERA EXENCIÓN ES LA TASA 0%

La verdadera exención en el Impuesto al Valor Agregado es la que proporciona la tasa 0%, toda vez que al considerar un acto a actividad gravado a la referida tasa, es precisamente con la finalidad de considerar que son gravados, pero que sin embargo, no dan origen a un impuesto trasladado.

El tener ingresos gravados al 0%, permite al contribuyente aplicar la mecánica de la ley, y en este sentido, pueda acreditar el Impuesto al Valor Agregado que paga en sus adquisiciones, inversiones y gastos. Luego entonces, la tasa 0% permite la existencia de exenciones plenas, que al originar el derecho a la acreditación no producen los efectos distorsionadores mencionados en el principio inmediato anterior.

a) Ingresos gravados a tasa 0%.

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000	Por	0%	\$ 0
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
Igual:	RESULTADO DEL MES (A FAVOR)	\$ 5,000			\$ 1,500

4.4 PRINCIPIO DE LA NO DEDUCIBILIDAD PARA ISR NO ES ACREDITABLE PARA IVA

Este principio restringe el acreditamiento al dejar la sujeción del Impuesto al Valor Agregado acreditable a la deducción en materia del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que para que sea acreditable el impuesto, este debe corresponder bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley o a las que se les aplique la tasa 0%. Es importante destacar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, considera estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Asimismo, establece que tratándose de erogaciones parcialmente deducible para los fines del Impuesto Sobre la Renta, únicamente se considerará acreditable el Impuesto al Valor Agregado, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del mencionado Impuesto Sobre la Renta. Principio que se extiende a las inversiones en bienes de activo fijo sujetas a la deducción normal y deducción inmediata.

a) Impuesto parcialmente acreditable.

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
	Compra de vehículo (inversión deducible)	175*			26**
Igual:	RESULTADO DEL MES	\$ 4,825			\$ 724

INVERSIÓN PARCIALMENTE DEDUCIBLE					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Compra de vehículo (Monto original)	\$ 300	Por	15%	\$ 45
Menos:	Inversión deducible	\$ 175*	Por	15%	\$ 26**
Igual:	INVERSIÓN NO DEDUCIBLE	\$ 125	Por	15%	\$ 19

4.5 PRINCIPIO DE SUBSTITUCIÓN DE UNA DE LAS PARTES POR LA AUTORIDAD

El fenómeno de la globalización tiene dos grandes vertientes: la exportación y la importación. Ambas partes del comercio son reguladas fiscalmente mediante los gravámenes conocidos como aduaneros.

Los objetivos del comercio exterior consisten en aprovechar al máximo las ventajas competitivas que poseen en la producción de bienes y servicios, y de la casi siempre necesaria protección de las actividades productivas nacionales, el comercio exterior alcanza actualmente, cada vez mayores dimensiones en las economías nacionales. Dicha circunstancia propicia que los gobiernos utilicen adicionalmente a los gravámenes aduaneros, los impuestos sobre el volumen de ventas como un instrumento singular de apoyo a los objetivos antes mencionados del comercio exterior.

En esta tesitura, el principio de neutralidad en el comercio exterior exige que el principio fundamental de localización del hecho imponible sea el de tributación en destino para gravar el consumo de bienes y servicios. En este sentido, la realización de actos o actividades de importación de bienes o servicios, son afectos a la imposición aduanera, pero además también dichos actos o actividades deben ser y de hecho lo son, objeto del Impuesto al Valor Agregado.

Teniendo su origen en que el Impuesto al Valor Agregado se causa en el momento en que el importador presenta el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera, el pago del impuesto se debe efectuar ante la aduana correspondiente, en su caso, conjuntamente con los impuestos al comercio exterior. Siendo precisamente aquí donde

tiene vigencia el Principio de Substitución de una de las Partes por la Autoridad, toda vez que, la Autoridad Aduanera suple o substituye al extranjero que exporta.

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
Menos:	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
Menos:	Importación de bienes*	\$ 5,000	Por	15%	\$ 750
Igual:	RESULTADO DEL MES (CERO)	\$ 0			\$ 0

*El Impuesto al Valor Agregado se paga en la aduana correspondiente.

4.6 PRINCIPIO DE AJUSTE NECESARIO POR DESFASE

En las operaciones normales de una entidad económica se dan, por diversos motivos o circunstancias, las figuras mercantiles de las devoluciones, los descuentos y las bonificaciones sobre actos o actividades ya consumados y por los que incluso el contribuyente ya enteró al fisco el impuesto correspondiente a dichas operaciones.

Al respecto, la ley debe precisar el trato que se debe dar por parte de los contribuyentes del impuesto a dichos sucesos, de manera que puedan recuperar el Impuesto al Valor Agregado pagado o bien, desminuir del impuesto al valor agregado acreditable del mes, el impuesto restituido.

Esto es así, porque la base imponible fijada conforme a las reglas analizadas anteriormente es objeto de modificación en los casos siguientes:

- a) Devoluciones, que hayan formado parte de la base imponible como un importe más de la contraprestación en las entregas de bienes gravadas. Consecuencia lógica de esta inclusión es la posibilidad de ajustar o rectificar la base imponible cuando se proceda a su devolución.

- b) Descuentos y o bonificaciones concedidos con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, dando lugar a la modificación de la base imponible siempre que se justifiquen debidamente. No olvidemos que los descuentos previos o simultáneos a la realización de la operación no se integran en la base imponible.
- c) Resolución de operaciones, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.
- d) Alteración de precios, la alteración del precio después de que se haya efectuado la operación también constituye causa de modificación de la base imponible. Las variaciones en el precio pueden suponer tanto una reducción como un aumento de la base imponible.
- e) Devolución de anticipos o depósitos, que representan un ingreso o erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir y que no lleguen a consumirse.

MÉTODO IMPUESTO VERSUS IMPUESTO					
	CONCEPTO	IMPORTE		TASA	IMPUESTO
	Ventas gravadas del mes	\$ 15,000	Por	15%	\$ 2,250
Menos:	Compras gravadas del mes	\$ 10,000	Por	15%	\$ 1,500
Menos:	Devoluciones sobre ventas*	\$ 5,000	Por	15%	\$ 750
Igual:	RESULTADO DEL MES (CERO)	\$ 0			\$ 0
*De meses anteriores.					

4.7 PRINCIPIO DE LA REGLA ESPECIAL DEROGA A LA GENERAL

La jurisprudencia y la ciencia del Derecho han elaborado diversas reglas de solución, entre las que destacan por la generalidad de aceptación estas tres:

- a) La de posterioridad cronológica.
- b) La de superioridad jerárquica.
- c) La de especialidad en la regulación.

La primera regla se ha plasmado en el viejo principio jurídico, según el cual, la ley posterior deroga a la ley precedente, ya que se presume que, al formularla, el autor tiene la voluntad de modificar la precedente. Por otra parte, dicho principio parece venir exigido por el carácter dinámico y progresivo del Derecho, pues lo contrario desembocaría en el inmovilismo.

La segunda regla ha quedado históricamente recogida en el principio "la ley superior deroga a la inferior", es la consecuencia inmediata del principio de jerarquía normativa que todos los ordenamientos jurídicos incorporan en la actualidad: las disposiciones superiores abrogan (anulan) a las inferiores.

La tercera regla ha sido expresada a través del aforismo "la ley especial deroga a la general". En el caso de que se produzca una contraposición entre una disposición jurídica de carácter y alcance general y una disposición de carácter y alcance especial, prevalece la especial sobre la general, ya que la regulación específica lleva en sí misma la finalidad de sustraer a la regulación general la materia a la que se refiere, incluso en los supuestos en que la regulación general es cronológicamente posterior.

A través de la práctica jurídica, la doctrina ha decantado que la regla de la superioridad jerárquica ha de imponerse a las otras dos y la regla de la especialidad es más fuerte que la posterioridad cronológica.

Puede pensarse por tanto, que las contraposiciones entre disposiciones jurídicas son siempre resolubles. En el caso de que no se pueda aplicar ninguna de las reglas o principios homologados de solución, la solución del conflicto está en manos del intérprete, quien habrá de resolver en base a consideraciones de justicia y de oportunidad.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado existen disposiciones de aplicación general que son derogadas con una disposición especial, tal es el caso de los periodos preoperativos, el valor real de los intereses devengados cuando deriven de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero, y otros, los cuales deben de ser aplicados respetando el principio universal.

CAPÍTULO 5

PROPUESTA PARA HOMOLOGAR LAS TASAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1 REFORMA FISCAL INTERNACIONAL

Los dos pilares del peso tributario en los sistemas fiscales modernos son el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Los responsables de definir las políticas fiscales deben centrar su atención en estos dos impuestos, considerando algunas experiencias de reforma fiscal en países industrializados y de países en desarrollo.

Algunas naciones que hace dos décadas tenían niveles impositivos por debajo del promedio, lograron mejoras notables en sus cuentas fiscales al incrementar el nivel de impuestos. Tres países destacan a este respecto: Grecia, Italia y España. En aproximadamente una década, cada uno de ellos incrementó sus niveles de recaudación impositiva en por lo menos diez puntos porcentuales del PIB, mediante cambios administrativos e incrementos en el impuesto sobre la renta y otros impuestos.

Australia y Nueva Zelanda son pioneros en la instrumentación de reformas fiscales importantes. Estas reformas comenzaron en Nueva Zelanda a principios de los años ochenta, y después continuaron en Australia. A lo largo de los años, dichas reformas han sido más profundas que las adoptadas en muchos otros sitios pues, entre otras cosas, lograron cambiar el panorama fiscal de esas dos economías e influyeron en otros países. A principios de los años ochenta, tanto Australia como Nueva Zelanda enfrentaban problemas de productividad y bajas tasas de crecimiento para los estándares internacionales de aquella época. También enfrentaban dificultades fiscales, tanto de carácter macroeconómico como estructural.

Las reformas incluyeron los siguientes aspectos:

- a) La presentación de presupuestos que enfatizaban flujos devengados más que de caja.

- b) La privatización de las principales empresas públicas para reducir influencias políticas en su desempeño.
- c) La utilización de alianzas entre los sectores públicos y privado para la provisión de servicios de infraestructura.
- d) La venta de activos públicos bajo el supuesto de que su uso es más eficiente en el sector privado.
- e) Reformas al sistema de pensiones con el fin de que éstas reflejaran el monto de las contribuciones y garantizaran pensiones mínimas financiadas con impuestos generales.
- f) La introducción del impuesto al valor agregado con una tasa uniforme y una base muy amplia.
- g) La reducción de las tasas marginales del impuesto sobre la renta.
- h) La introducción de nuevos arreglos institucionales como La Carta de Honestidad Presupuestal de Australia en 1998, a fin de asegurar mayor disciplina, transparencia y rendición de cuentas en la conducción de la política fiscal.

En Nueva Zelanda hubo un concepto parecido llamado Acta de Responsabilidad Fiscal. El impuesto al valor agregado es ahora el más productivo del mundo, con una productividad de recaudación por puntos porcentual de 0.73 del PIB.

Otros países industrializados que han sido exitosos en efectuar ajustes fiscales significativos son Austria, Suecia y los Países Bajos.

Después de un período de dificultades fiscales a principios de los años noventa, cuando el déficit y la deuda pública llegaron a niveles preocupantes, en Suecia se logró reducir significativamente el déficit fiscal y la deuda pública principalmente mediante recortes en el gasto. Una reforma importante fue la del régimen de pensiones, que introdujo un sistema en el cual las pensiones públicas estaban totalmente ligadas a las contribuciones de los trabajadores. Austria contuvo su gasto público y recientemente implantó un ambicioso plan de reforma en su sistema de pensiones. Los Países Bajos introdujeron una regla fiscal que fijó el nivel máximo de gasto público como proporción

del PIB, lo que permitió reducir significativamente la participación de dicho rubro en el PIB.

En los tres países mencionados, gran parte del ajuste en el gasto público se produjo mediante la reducción de subsidios, transferencias y pensiones. Estos rubros constituían las categorías que se habían incrementado en décadas recientes. El gasto público real no ha cambiado mucho y, por tanto, no ha sido afectado por la reforma fiscal. Así, no ha caído el gasto relacionado con el papel teórico tradicional del sector público.

Algunos países en desarrollo también han efectuado reformas fiscales importantes, aunque en este grupo es más difícil identificar los casos exitosos. Debido a los grandes problemas que enfrentan para incrementar la recaudación tributaria, hay pocos ejemplos de economías que hayan llevado a cabo ajustes importantes del lado tributario. Brasil es una de estas excepciones. Cuando los ajustes se han hecho en el gasto, los recortes han recaído en los subsidios, en la nómina salarial, en el gasto de capital y en el gasto de operación y mantenimiento. En muchos casos, estos recortes se han revertido al paso de los años. Sin embargo, vale la pena mencionar algunos de ellos.

En América Latina, Chile merece claramente la primera mención. Durante las dos décadas pasadas, han seguido una política orientada a crear un sistema tributario eficiente, capaz de financiar un nivel razonable de gasto público, mismo que ha sido evaluado cuidadosamente para minimizar ineficiencias o gastos innecesarios. El análisis de costo-beneficio se ha aplicado rutinariamente a la toma de decisiones en nuevos proyectos de inversión. Otros programas han sido objeto de evaluaciones periódicas detalladas y se ha desarrollado una reforma pionera en el área de pensiones y educación. Algunas de estas reformas constituyen un modelo a seguir.

El sistema tributario chileno ha mostrado una trayectoria estable. Genera alrededor del 18% del PIB en recaudación, nivel por arriba del promedio para países en desarrollo. Su estructura busca minimizar tanto las distorsiones como la falta de incentivos, al tiempo que trata de respetar la equidad. La tasa del impuesto sobre la renta de las empresas, de

15%, es relativamente baja, y la correspondiente a las personas físicas es progresiva, con un límite superior de 45%. Mientras la tasa impositiva sobre las empresas es una de las más bajas en Latinoamérica, la tasa marginal para las personas físicas es la más elevada. La recaudación por impuestos sobre la renta es de alrededor de 4% del PIB. La mayor parte de este total proviene de las personas físicas, especialmente de quienes tienen ingresos elevados.

El Impuesto al Valor Agregado del país, cuya tasa es de 18%, es altamente productivo y se aplica sobre una base amplia,¹¹⁰ con un índice de productividad de 0.48, recauda aproximadamente 8.7 del PIB.

Chile también ha puesto especial atención a la administración tributaria, tratando de hacerla más eficiente y de aislarla completamente de influencias políticas.

El caso de Brasil es también relevante debido al logro de un gran incremento en la recaudación tributaria. La recaudación actual, 21.2% del PIB, no sólo es una de las más elevadas de América Latina –después de Nicaragua- y una de las más altas entre los países en desarrollo, sino que es sustancialmente igual que la de Estados Unidos. La recaudación tributaria brasileña es más del doble de la de México y significativamente superior a la de Chile. Sin embargo, ni la calidad de su gasto público ni la de su sistema tributario merecen elogios. Habrá que ver si tiene éxito, pues su recaudación tributaria actual depende en gran medida de la aplicación de impuestos ineficientes y distorsionantes. Brasil necesita llevar a cabo una reforma por el lado del gasto que, además de otros objetivos, reduzca las erogaciones en pensiones.

Fuera del continente americano, el caso de Sudáfrica es importante, ya que ha adoptado, como en Chile, una política de ajuste fiscal que busca usar los recursos públicos con moderación y eficiencia, y crear un sistema tributario eficiente que resista la tentación de invocar soluciones mágicas. En la década pasada logró reducir su déficit fiscal en cerca

¹¹⁰ La tasa fue elevada recientemente a 19%.

de 5 o 6% del PIB, mediante de una cuidadosa reasignación del gasto y una reforma fiscal que incluyó un impuesto al valor agregado con una base amplia.

5.2 REFORMA FISCAL NACIONAL

México indudablemente ha llevado reformas fiscales a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sobre todo, durante el sexenio pasado, que contienen avances en materia de equidad, simplificación y de seguridad jurídica, tanto para el fisco como para los contribuyentes.

En materia de equidad los avances más importantes son:

- a) El cómputo del impuesto con base a flujo de efectivo, que es más equitativo que el cálculo sobre operaciones devengadas porque el impuesto solo se paga con base en las entradas y salidas del impuesto, lo que otorga un tratamiento financiero justo a los contribuyentes y al erario federal.
- b) Reglas claras para establecer tasa cero a maquiladoras que producen bienes para exportación, lo que evita la discriminación entre empresas al evitar que las que producen para consumo nacional tengan una ventaja competitiva frente a otras empresas.

En materia de simplificación el avance más importante es:

- a) La determinación mensual y definitiva del IVA con base en el IVA cobrado menos el IVA pagado en lugar del cómputo anual, que evita tener que efectuar pagos provisionales.

En materia de seguridad jurídica los avances más importantes son:

- a) La incorporación en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la mecánica de determinación, en lugar de la Ley de Ingresos de la Federación.
- b) El establecimiento de reglas claras para el régimen de las maquiladoras y para las fusiones y adquisiciones de empresas, que redujeron las probabilidades de un comportamiento oportunista al solicitar devoluciones o para eludir el pago del impuesto.

Sin embargo, se puede decir que los cambios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado sucedidos durante su vigencia, no presentan un efecto abrupto en la recaudación en términos reales, toda vez que, no han sido focalizadas a eliminar las distorsiones que provocan las exenciones establecidas bajo un criterio social y político, el tener una diversidad de tasas: una tasa de impuesto con un criterio geográfico -10% en fronteras-; otra tasa con criterios de facilidades administrativas – tasa 0%- y otra más que es la tasa general –tasa del 15%-.

Tener múltiples tasas y exenciones provoca una merma importante en las finanzas públicas por tres causas:

- a) La recaudación que deja de percibirse al aplicarse una tasa de 10%, otra de 0% y varias exenciones en lugar de una tasa general.
- b) La dificultad de la autoridad para fiscalizar eficientemente las cadenas productivas.
- c) Los incentivos que tienen los contribuyentes para aprovechar las oportunidades de la ley y obtener subsidios fiscales a través de devoluciones del impuesto.

De acuerdo con el presupuesto de gastos fiscales de 2003, es decir, la estimación de los subsidios que entregan a la sociedad a través del sistema tributario por medio de la recaudación que deja de percibir el erario, asciende a 124,304 millones de pesos, equivalentes al 1.9% del PIB, como se señala en el cuadro 5.2.1, más de la mitad de lo que se tenía proyectado recaudar en ese mismo año.

Tener distintas tasas conlleva mayores gastos para la autoridad fiscal porque tiene que diseñar instrumentos específicos de fiscalización, criterios fiscales de regulación y auditoría, así como, sistemas informáticos que permitan detectar el comportamiento oportunistas de los contribuyentes. Sin embargo, la multiplicidad de tasas es prácticamente una característica común de los sistemas fiscales en cualquier país.

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES			
Recaudación no obtenida por aplicación de tasas diferenciadas			
TASA	CONCEPTO	MILLONES DE PESOS	% DEL PIB
0%	Tasa cero	90,649	1.38
	Alimentos	75,924	1.16
	Medicinas	5,850	0.09
	Libros, periódicos y revistas1/	4,404	0.07
	Libros	3,550	0.05
	Periódicos	657	0.01
	Revistas	197	ns
	Suministro de agua potable para uso doméstico	3,287	0.05
	Otros productos	1,183	0.02
	Maquiladoras	nd	nd
	Servicios de hotelería y conexos a extranjeros	na	na
	Exportadores indirectos	nd	nd
Exento	Exenciones	25,637	0.39
	Servicios médicos	1,512	0.02
	Servicios de enseñanza	10,058	0.15
	Servicio de transporte público terrestre de personas	6,639	0.10
	Espectáculos públicos	526	0.01
	Vivienda	6,902	0.11
10%	Tasa en fronteras	8,020	0.12
	Baja California	2,695	0.04
	Baja California Sur	342	ns
	Quintana Roo	736	0.01
	Resto	4,246.5	0.06
	Total	124,305	1.89
1/ El presupuesto de gastos fiscales no incluyó el costo de los libros, periódicos y revistas correspondientes a los exentos. nd: no disponible. na: no aplica. ns: no significativo. Nota: la suma de los decimales puede no coincidir debido al redondeo de los cifras. Fuente: Presupuesto de Gastos Fiscales 2003, elaborado por la SHCP.			

Cuadro 5.2.1

Lo que añade complejidad a la administración del IVA en el caso de México es la larga lista de bienes y servicios que tienen un tratamiento especial, en adición a las

diferentes tasas del impuesto, lo que eleva de manera combinatoria el costo de la fiscalización.

Finalmente, también se obtiene menor recaudación por los incentivos que genera la aplicación de algunas disposiciones de la Ley del IVA. Concretamente, los contribuyentes tienen el incentivo para aprovechar la tasa cero para solicitar la devolución de saldo a favor, así como, para promover interpretaciones de las normas de la ley en su favor, por medio de considerar sus bienes o servicios en el tratamiento de tasa 0%, como fue el caso de la industria maderera a la que la Suprema Corte de Justicia de la Nación le dio la razón para ubicarla dentro del caso de tasa 0% o la industria de los jugos.

Las devoluciones de impuestos por concepto de IVA son las más importantes en monto dentro de todos los impuestos que regresan a los contribuyentes. Pues representan aproximadamente el 80% del total de los impuestos devueltos.

En este sentido, la propuesta estriba en que el Impuesto al Valor Agregado debería concentrarse en incrementar la recaudación, aún y a costa de que algunos opinan que no es posible alcanzar los objetivos de equidad mediante esta propuesta, toda vez que el Impuesto al Valor Agregado debería ser la fuente más productiva de recaudación no solo en México, sino en todos los países en desarrollo. Para lograr el objetivo de productividad, la proporción Impuesto al Valor Agregado entre Producto Interno Bruto, debe ser elevada. Sólo de esta manera se fortalecería el combate a la pobreza y alternativamente sería posible mejorar la infraestructura o capacitar a muchos trabajadores con estos recursos. Por esta razón, es un error tener sistemas de Impuestos al Valor Agregado con una diversidad de tasas, con muchas excepciones, o con cero en algunos bienes y servicios comercializados en el mercado local. La tasa cero debería limitarse a las exportaciones. Otro tipo de políticas, normalmente justificadas en aras de la equidad, encierran ineficiencias, complican la administración y crean oportunidades de evasión y fraude fiscal. Es mucho mejor tener una tasa baja única del Impuesto al Valor Agregado, aplicable a la mayor parte de la base potencial del impuesto, y utilizar la recaudación extra para enfrentar la pobreza, problemas

de equidad, o las presiones que la globalización le impone al gasto de México, como país en desarrollo.

En esta tesitura, el Impuesto al Valor Agregado no es un impuesto adecuado para lograr el objetivo de equidad. Debe ser una máquina para producir dinero, nada más. Luego entonces, las características deseables son que tenga una base amplia y, de preferencia, que consista en una tasa única. El ejemplo más cercano a México es Ecuador, que ha introducido un Impuesto al Valor Agregado con una tasa única y una base muy amplia, y se ha transformado en el país con el Impuesto al Valor Agregado más productivo de América Latina. Ecuador tiene hoy en día una eficiencia extraordinaria en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, incluso mayor que Chile. Tiene una productividad de 0.55, que para una tasa de Impuesto al Valor Agregado de 10%, da una recaudación de 5.5% del PIB. El problema es que México no gana nada con una tasa cero del Impuesto al Valor Agregado. Con ello puede ganar la clase media, pero no los pobres, y la economía pierde muchísimo, porque si desapareciera la tasa cero podría obtenerse un 3% o 4% del PIB adicional de recaudación, con lo que podría resolverse muchos de los problemas que enfrentan los pobres. En realidad, gran parte del problema es político. Se paga un precio enorme por la tasa cero del Impuesto al Valor Agregado.

CONCLUSIÓN

Como todo impuesto, el IVA modifica las decisiones de consumo, producción e inversión de los agentes económicos, porque altera los precios relativos, tanto de los insumos como de los bienes y servicios finales. Las exenciones, la tasa cero o la tasa del 10% en las fronteras juegan a favor de los contribuyentes ya que éstas pueden reflejarse en menores precios al público.

Sin embargo, la existencia de tasas diferenciadas, distorsiona también los patrones productivos de las empresas porque no todas las ramas pueden acreditar el IVA de sus insumos como es el caso de las exenciones. Como la repercusión del impuesto no es homogénea, se alteran los precios relativos y los patrones de compra venta de la economía en su conjunto sin tenerse la evidencia de un impacto neto positivo o negativo sobre el bienestar de la sociedad. Por ejemplo, algunos productos sustitutos, como los alimentos en lata y los alimentos envasados pueden llegar a tener distinto tratamiento: los primeros trasladarían el IVA a los consumidores si se encuentran industrializados en tanto que los segundos obtendrían un subsidio fiscal por concepto de devolución de IVA. Así, quienes pueden acreditar el IVA de sus insumos reciben *de facto* un subsidio monetario de parte del Estado. En el caso de los alimentos, quienes reciben el subsidio son generalmente grandes empresas establecidas y agricultores prósperos ya que el pequeño productor y el campesino generalmente efectúan sus actividades económicas en la informalidad o para el autoconsumo.

Los consumidores que compran en el mercado informal reciben subsidio o parte de él dependiendo de si la cadena productiva es informal. Por esta razón, en la estimación del monto de recaudación potencial es importante distinguir la que provendría de la economía informal y la que se origina por las distorsiones o vacíos fiscales que provoca la aplicación de los tratamientos especiales y exenciones.

Finalmente, una consecuencia positiva en la economía de la aplicación de la Ley del IVA es el régimen de las empresas exportadoras, que constituyeron la principal fuente de generación de empleos durante la mayor parte de la década de los noventa. El tratamiento

de tasa cero permite la neutralidad del impuesto, lo que evita distorsiones a sus procesos productivos.

Un régimen impositivo con una diversidad de tasas y exenciones, dificulta la fiscalización e incentiva a disminuir los saldos a pagar, e incluso, solicitar devoluciones. Por ello, la evidencia apunta a disminuir las tasas y las exenciones para desincentivar el arbitraje entre ellas por parte de los contribuyentes y facilitar la fiscalización del impuesto por parte de la autoridad fiscal, junto a la necesidad de plantear mecanismos de compensación eficientes. Especialmente porque se ha demostrado que el gasto público tiene un mayor impacto positivo sobre la redistribución del ingreso de las familias que el sistema tributario.

BILIOGRAFÍA

- Arrijoja, V. A. 2002. Derecho Fiscal (Primera reimpresión a la décima sexta edición). Editorial Themis, México.
- Baena, P. G. 2005. Metodología de la Investigación (Octava reimpresión a la primera edición). Publicaciones Cultural, México.
- Burgoa, LL. I. 1982. Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años, Tomo I, México.
- Carrasco, I. H. 1999. Derecho Fiscal Constitucional (Quinta edición). Editorial Oxford, México.
- Cosciani, C. 1969. El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Depalma, Buenos Aire, Argentina.
- De la Garza, S. F. 2002. Derecho Financiero Mexicano (Vigésima cuarta edición). Editorial Porrúa, México.
- Descartes, R. 1992. Discurso del Método (Décima primera edición). Editorial Porrúa, México.
- Flores, Z. E. 1991. Finanzas Públicas Mexicanas (Vigésima novena edición). Editorial Porrúa, México.
- García, B. H. Temas de Derecho Tributario. Editorial Adeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
- Garza, S. J. 2002, Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario. Editorial Cultural, México.
- Gordoa, L. A. L. 2000. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México.
- Instituto de Estudios Fiscales. Glosario de Términos de Economía y Hacienda Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España.
- Jiménez, G. A. 1998. Lecciones de Derecho Tributario (Quinta edición). Editorial ECAFSA, México.
- Ladrón, de G. L.. 1978. Metodología de la Investigación Científica. Universidad de Santo Tomás, Bogotá.
- Lanz, C. F. 1985. Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos, Tomo VII, Editorial Porrúa, México.

- Latapí, R. M. 1998. *La Realidad de los Impuestos en México* (Primera edición). Editorial Sicco, México.
- Margain, M. E. 1967. *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México.
- Margain, M. E. 1979. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (Quinta edición). Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México.
- Méndez, A. C. E. 1992. *Metodología, Guía para Elaborar Diseños de Investigación en Ciencias Económicas, Contables, Administrativas*. Editorial McGraw-Hill/Interamericana.
- Naghi, N. M. 2005. *Metodología de la Investigación* (Segunda edición). Editorial Limusa, México.
- Nava, N. A. 1991. *Derecho Administrativo* (Primera edición). Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Neumark, F. 1994. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Ortiz, F. y García, M. del P. 2006. *Metodología de la Investigación*. Editorial Limusa, México.
- Paredes, M. M. y Rodríguez, L. R. 2001. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Editorial Porrúa, México.
- Pérez, R. F. 1972. *Fundamento y Ámbito de la Reserva de Ley en Materia Tributaria en Hacienda Pública Española*, No. 14.
- Plascencia, R. J. F. 2003. *Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado* (Sexta edición). Editorial Themis, México.
- Retchkiman, B. 1968. *Revista Latinoamericana de Economía* No. 2. UNAM.
- Rivera, P. C. J. *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, Num. 51, Marzo de 1970.
- Sainz, de B. F. 1991. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid.
- Salinas, A. P. 2005. *Manual de Derecho Tributario* (Primera edición). Editorial Porrúa, México.
- Sánchez, G. N. 2006. *Derecho Fiscal Mexicano* (Quinta edición). Editorial Porrúa, México.
- Smith, A. 1978. *Una Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo II. Editorial Publicaciones Cruz O. México.

Sommers, H. M. 1961. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional (Segunda edición). Editorial Fondo de Cultura Económica, México.

Tamayo, y T. M. 1998. El Proceso de la Investigación Científica. Fundamentos de Investigación (Novena reimpresión a la tercera edición). Editorial Limusa, México.

TESIS DOCTORAL

Morales, H. J. R. 2001. La Ley del Impuesto al Valor Agregado Mexicano Durante el Siglo XX. Registro 03-2001-040612024000-01.

Morales, H. J. R. 2004. Apuntes del Curso Impuesto al Valor Agregado. Programa de Maestría en Impuestos. Universidad Autónoma de Querétaro.

LEGISLACIÓN APLICADA

Fisco Agenda 2007. Ediciones Fiscales ISEF, Trigésima Tercera Edición, México.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Código Fiscal de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

OTRAS FUENTES

Servicio de Administración Tributaria
www.sat.gob.mx 09 de abril de 2007

Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República.
www.senado.gob.mx/iilsen/docs/zip/modelo%20recaudacion.pdf 18 de abril de 2007

Banco Nacional de México.
www.banxico.org.mx 27 de abril de 2007.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
www.oecd.org/topicstatsportal 04 de mayo de 2007.

Banco Interamericano de Desarrollo
www.iadb.org/ 09 de mayo de 2007.

Banco Mundial
www.bancomundial.org/ 18 de mayo de 2007.