

EL CARÁCTER EXACTORIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Daniel MÁRQUEZ*
Pastora MELGAR**

SUMARIO: I. *Impuestos y exacción*. II. *El impuesto al valor agregado*.
III. *El caso del IVA*. IV. *Reformulación de los principios relacionados con
el IVA*. V. *Bibliografía*.

I. IMPUESTOS Y EXACCIÓN

Según Friedrich A. Hayek, en una sociedad avanzada el Estado debe poder hacer uso de sus facultades recaudatorias para proporcionar ciertos servicios¹ que el mercado no puede en absoluto —o por lo menos de manera suficiente— ofrecer.² Además, afirma que la necesidad de emplear la capacidad coactiva gubernamental para obtener los medios que le permitan financiar

* Doctor en derecho por la UNAM. Investigador en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

** Licenciada en derecho por la Universidad de Quintana Roo.

¹ Para Friedrich Hayek, el Estado no debe limitarse a las llamadas funciones “legítimas”, o de “gobierno mínimo”: hacer cumplir la ley y defender al país contra la amenaza extranjera. En su opinión: alguna categoría de bienes se deben prestar de manera colectiva: la protección contra la violencia, las epidemias u otras catástrofes naturales como inundaciones y avalanchas, sino también muchas de las ventajas que hacen tolerable la vida en los modernos núcleos urbanos. Incluye también el uso de la mayor parte de las vías de comunicación, la fijación de unidades de peso y medida, así como el suministro de diversas clases de información, que incluye desde el registro de la propiedad a los servicios cartográficos y estadísticos, así como la vigilancia de la calidad de algunos de los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado (véase Hayek, Friedrich A., *Derecho, legislación y libertad. Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y la economía política*, v. 3, “El orden político de una sociedad libre”, tr. Luis Reig Albiol, Guatemala, Universidad Francisco Marroquín, 1982, pp. 85 y 89.

² *Ibidem*, p. 86.

determinado servicio ni siquiera exige que la organización del mismo deba corresponder al gobierno.³

Lo anterior nos muestra dos aspectos de un problema: en primer lugar, el círculo virtuoso ingreso (impuestos)-egresos (gasto público)-objetivo del gasto (servicios públicos); o sea, los ingresos públicos que se obtienen, entre otros aspectos, a través de los impuestos, permiten financiar los servicios públicos, por lo que la justificación de la recaudación de un impuesto está directamente asociada con su finalidad de sufragar las necesidades derivadas de esos servicios. En segundo lugar, muestra que la recaudación de los ingresos no necesariamente debe corresponder al gobierno.

Pero ¿qué es un impuesto? Según el *Diccionario* de la Real Academia Española, la palabra “impuestos” se refiere a los tributos que se exigen en función de la capacidad económica de los obligados a su pago. A su vez, los tributos en general consisten en una obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. Etimológicamente, la palabra “impuesto” se integra por el prefijo *in* (hacia adentro) y *positus* (puesto), y significa “tributo que pagan los que están dentro del país”.

Para Jean Baptiste Say, un impuesto es esa porción de los productos de una nación que pasa de las manos de los particulares a las del gobierno para satisfacer los consumos públicos. Destaca que no importa cómo se le nombre: “contribución, impuesto, derecho, subsidio o don gratuito”, es un gravamen que se impone a los particulares, o a reuniones de particulares, por el soberano, el pueblo o el príncipe, para facilitar los consumos que considera adecuado hacer a expensas de ellos.⁴ El autor también subraya que “El impuesto consta de productos, o más bien del valor producido cuyo sacrificio exige el gobierno”.⁵

Al ocuparse de la cuota que cada uno debe pagar en la contribución común, Juan Bautista Say señala que se establecen ciertas reglas, que obligan a contribuir a cada jefe de familia, en proporción a sus ingresos. Sin embargo, asienta que:

7. Si el interés personal no inclinase a los hombres a ocultar la verdad, bastaría preguntar a cada uno lo que gana en cada año por su industria, sus capitales y sus tierras. Entonces se tendría la mejor base del impuesto, y con arreglo a ella se le pediría cierta parte de su ingreso, y este sería, sin duda al-

³ *Ibidem*, p. 87.

⁴ Say, Jean Baptiste, *Tratado de economía política*, tr. Eliane Cazenave Tapie Isoard, México, Fondo de Cultura Económica, 2001, p. 448.

⁵ *Ibidem*, p. 463.

guna, el impuesto más equitativo, menos gravoso y de más suave recaudación. Pero a falta de este medio, hay que recurrir a otros para hacer contribuir a los particulares, en proporción a sus ingresos. Estos medios son los siguientes: Juzgando de los ingresos de los propietarios territoriales por el valor en arrendamiento de sus tierras...; y esta es la contribución territorial..., teniendo en consideración la naturaleza de su comercio, la importancia de los créditos, etcétera, saldrán las contribuciones de patentes, de marcas, la persona, la mobiliaria y otras. Todas éstas se llaman contribuciones directas... También, 8. Se supone que cada uno consume en proporción a sus ingresos, y con este motivo se obliga a pagar a los productores de ciertas mercancías, un tanto por ciento, presumiendo que aumentarán en otro tanto el precio de las mismas, y por consiguiente que esta contribución recaerá sobre los consumidores. Estas contribuciones se pagan en el acto de la primera extracción de los productos; otras veces, cuando las mercancías se introducen en nuestra nación, llamándose en este caso derechos de aduana; y otras, en el acto en que la mercancía se vende al consumidor, como cuando se imponen derechos a las bebidas, a los billetes de espectáculos públicos, a los carruajes, etcétera. Todas estas se llaman contribuciones indirectas...⁶

Así, de acuerdo con Jean Baptiste Say, las diferentes maneras que se emplean para afectar los ingresos de los contribuyentes se pueden clasificar en dos grupos principales. En el primero se les pide directamente una porción de los ingresos que se supone reciben: es el objeto de las *contribuciones directas*; en el segundo, se les hace pagar una suma cualquiera sobre ciertos consumos que hace con su ingreso: es el objeto de lo que en Francia se llama *contribuciones indirectas*.⁷

En este contexto, los impuestos pueden clasificarse en directos e indirectos. Los primeros imponen gravámenes a las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio de los sujetos obligados, o sea, impactan en los bienes de quien los paga (impuestos sobre la renta, predial, tenencia, etcétera). Los segundos gravan el consumo o gasto, no las fuentes de capaci-

⁶ Say, Juan Bautista, *Manual práctico de economía política*, vers. Guillermo Ramírez Hernández, XXVIII “De las propiedades públicas y de los impuestos”, Universidad de Málaga, cumed.net, grandes economistas, textos selectos, en http://www.eumed.net/cursecon/economistas/textos/say-manual_econom.htm, consultada el 8 de julio de 2013. Con sus diferencias, este argumento también se reproduce en el *Tratado de economía política*. Véase Say, Jean Baptiste, *Tratado de economía política*, pp. 464 y 465.

Aquí es necesario realizar una aclaración: en ocasiones aludimos al autor Jean Baptiste Say, y otras, a Juan Bautista Say, con lo que da la impresión de que hablamos de dos autores diferentes; en realidad aludimos al mismo autor; el economista del siglo XVIII, Jean Baptiste Say (1767-1832); sin embargo, respetamos la manera en la que obtuvimos la información.

⁷ Say, Jean Baptiste, *Tratado de economía política*, p. 464.

dad económica; en este caso el obligado puede trasladar el impuesto a quien adquiera los bienes o servicios que ofrece, el consumidor final es quien sufre el impacto del gravamen (impuesto al valor agregado, impuesto sobre automóviles nuevos, impuesto especial sobre producción y servicios, etcétera).

Nosotros nos vamos a ocupar del impuesto al valor agregado (IVA), representativo de los impuestos indirectos que gravan el consumo. Lo anterior nos lleva a clarificar en primer lugar el tema del consumo.

A la facultad que tienen algunas cosas de satisfacer las diversas necesidades de los seres humanos, Jean Baptiste Say la denomina “utilidad”.⁸ Para el autor, la producción es una creación de utilidad, y el consumo es una destrucción de utilidad.⁹ Por lo anterior, sostiene: “Consumir un producto es destruir la utilidad que tiene, y por consiguiente, quitarle todo su valor. Al analizar los resultados del consumo, destaca: 1. El primer resultado del consumo, es la pérdida del valor del objeto consumido, y en consecuencia, la pérdida de una porción de riqueza”. Además, afirma que cuando compramos un producto recibimos valor por valor.¹⁰

En lo que se refiere a los nexos entre consumo y riqueza, Juan Bautista Say destaca: “El consumo no puede aumentar las riquezas de una nación, a no provocar la producción de un valor superior al consumido; y la razón es clara a saber: que destruyendo la riqueza no se puede aumentar su cantidad”. Además, el papel del ahorro en el consumo al advertir:

Cuando el ahorro no es más que un consumo diferido, retarda, aunque poquísimo, la actividad del consumo; pero cuando tiene por objeto el aumento de los capitales reproductivos, siempre le acompaña el consumo, puesto que los capitales no pueden emplearse reproductivamente sino en la compra de materiales o de trabajo, con el fin de consumirlos. Este último ahorro tiene todavía otra ventaja y es que no se trata de un consumo que se hace de una vez para siempre; sino de un consumo que se repite cuando la producción reintegra el capital.¹¹

Lo que implica que al delimitar al IVA como impuesto al consumo, debería distinguirse entre consumo simple, que se traduce en la destrucción de la utilidad a cambio de la satisfacción, del consumo reproductivo, que incorpora valor a un bien o servicio; esto es, genera capital.

⁸ *Ibidem*, p. 46.

⁹ *Ibidem*, p. 387.

¹⁰ Say, Juan Bautista, *Manual práctico de economía política*, XXIV “Del consumo general” y XXV “De los resultados del consumo”.

¹¹ *Ibidem*, XXVI “De los consumos privados”.

En otro orden de ideas, la palabra “exacción”, según el *Diccionario* de la Real Academia Española, tiene dos significados. El primero refiere a la acción y efecto de exigir impuestos, prestaciones, multas, deudas, etcétera; en cambio, el segundo se relaciona con el cobro injusto y violento. Este último es el que nos interesa en el presente trabajo.

Por lo anterior, abordaremos el problema del IVA como un impuesto exactorio; esto es, como una carga o imposición cuyo cobro es injusto y violento. Para lo anterior, nos apoyaremos teóricamente en Friedrich A. Hayek¹² y Jean-Baptiste Say, pensadores liberales que proporcionan un conjunto de hipótesis para evaluar algunos aspectos económicos de una sociedad, entre ellos la materia impositiva.¹³

En este sentido, destacaremos algunos antecedentes del IVA, abordaremos el caso de México, para, inmediatamente después, analizar a la posible reformulación de los principios en que se sustenta el IVA, con la finalidad de orientar una reforma legal, y, por último, enunciaremos nuestras conclusiones.

¹² El autor mencionado no considera que el gobierno deba contar con el monopolio de la recaudación tributaria. Él asienta: “...el hecho de que ciertos servicios deban ser financiados por los cauces tributarios en modo alguno implica que el control de los mismos deba quedar reservado al gobierno. Resuelto el problema de la financiación, muchas veces será preferible encomendar la organización y gerencia de dichos servicios a entidades privadas entre sí competitivas, recurriendo al efecto a métodos que permitan distribuir los recursos entre los diversos productores privados en función de las preferencias que los consumidores puedan poner de manifiesto”. (Véase Hayek, Friedrich A., *Derecho, legislación y libertad. Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y la economía política*, v. 3, “El orden político de una sociedad libre”, p. 92).

¹³ Lo anterior no significa que los autores de esta obra aceptemos algunas tesis liberales extremas del primero. en particular rechazamos la siguiente afirmación: En aquellos casos en los que la prestación del servicio en cuestión no aporte beneficio material alguno —lo que le despoja de todo interés mercantil— nos encontramos ante un servicio colectivo o público propiamente dicho para cuya prestación deberá arbitrase algún método que no sea el de la adquisición directa por parte del usuario [Hayek, Friedrich A., *Derecho, legislación y libertad. Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y la economía política*, v. 3, “El orden político de una sociedad libre”, pp. 89 y 90]. Las razones son: a) la afirmación ignora el carácter benéfico de los actos no mercantiles, ya que permiten establecer círculos virtuosos para la generación de utilidades comerciales (por ejemplo: ¿cuáles son los beneficios que la seguridad pública o la seguridad jurídica le generan al comercio?); b) también ignora que los “mercados” desde antaño se han regulado y que esa regulación es obra de los mismos comerciantes (no autorregulado como lo pretende la falaz idea de la “mano invisible”), y c) desconoce la actividad de fomento del Estado, sobre todo su participación en el mercado regulando el signo de intercambio, restringiendo o inyectando dinero para orientar la producción de ciertas mercancías o actividades. También rechazamos la idea de Hayek de que las normas relacionadas con el sector público no son normas universales de conducta, sino disposiciones de carácter organizativo conducentes al logro de ciertos fines concretos que se determinan por consideraciones de eficacia y oportunidad y no de justicia, porque ignora la dimensión ética del derecho (*ibidem*, pp. 94 y 95).

II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En lo que se refiere a los antecedentes del IVA, se cree que se remontan a las “liturgias”,¹⁴ palabra que proviene del griego *leitourgía* (*leitourgía*), con el significado de “servicio público”, y que literalmente significa “obra del pueblo”, compuesto por *laós* (*laós*) = pueblo, y *érgon* (*érgon*) = trabajo.¹⁵ Para Matías Agué, literalmente *leitourgía* significa “servicio hecho al pueblo” o “servicio prestado directamente para el bien común”. Designaba un servicio totalmente determinado por las leyes y costumbres, pecuniariamente gravoso, en beneficio de la comunidad, por ciudadanos acomodados.¹⁶

Sin embargo, A. Petrie relaciona las *leitourgíai* con las rentas provenientes de “servicios públicos”, a través de las cuales se imponían ciertos gravámenes a los ciudadanos pudientes a título de prestación patriótica. Las principales liturgias eran: a) *choreegía* u obligación de formar, equipar y adiestrar un coro; b) *gumnasiarchía* o provisión y adiestramiento de un grupo para las carreras de antorchas; c) *archeteooría* o jefatura de una embajada sacra a un festival fuera de Ática; d) *estiasis* u obligación de dar de comer a los representantes de las tribus en ciertas ocasiones religiosas, y e) *trieerarchía* u obligación a cargo de un ciudadano rico de preparar un trirreme (buque de guerra) para el servicio público y sostenerlo durante un año.¹⁷

Como se advierte, la liturgia, en su carácter de carga pública, no era un impuesto percibido por el Estado,¹⁸ sino una carga impuesta a un particular, por lo que no es un antecedente directo del IVA, en atención a que su

¹⁴ Vega Ochoa, Viviana del Rocío, “Análisis del impacto de la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno en la Liquidación y Pago del IVA en Ventas. Caso: Empresa Comercial Easysoft S. A. Años 2007 y 2008”, tesis previa a la obtención del grado de magister en contabilidad y auditoría, asesor Marlon Tiberio Torres Rodas, Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Maestría en Contabilidad y Auditoría, Cuenca-Ecuador, 2011, p. 40.

¹⁵ También se destaca que la etimología de “liturgia” está formada por *leiton* (*leiton*), que significa casa de gobierno, alcaldía, y *érgon* (*érgon*), que se refiere a trabajo. Respecto de la etimología de la palabra “liturgia”, véase Aldázabal, José, *Vocabulario básico de liturgia*, 3a. ed., Centre de Pastoral Litúrgica, 2002, p. 217. Sobre el tema de liturgias e impuestos véase Bengtson, Herman, *Griegos y persas. El mundo mediterráneo en la edad antigua I*, 13a. ed., Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2002, p. 247.

¹⁶ Augé, Matías, *Liturgia. Historia. Celebración. Teología. Espiritualidad*, tr. Joan Llopis, 2a. ed., Madrid, Centro de Pastoral Litúrgica, 1997, p. 13.

¹⁷ Petrie, A., *Introducción al estudio de Grecia. Historia, antigüedades y literatura*, tr. Alfonso Reyes, 2a. ed., México, FCE, 1988, pp. 99 y 100.

¹⁸ Hidalgo de la Vega, José María *et al.*, *Historia de la Grecia antigua*, Salamanca, España, Ediciones Universidad de Salamanca, 2008, p. 317.

impacto no es en las “ventas” o consumo, sino en cualquier servicio público prestado al Estado por los particulares.

Otro antecedente lo encontramos en la Roma antigua, en la época de Julio César, cuando se introdujo la institución de la *centesima rerum venalium*,¹⁹ que consistía en un impuesto del uno por ciento general sobre ventas. Era la centésima parte del valor de todas las cosas que se vendían. Luis Rodríguez Álvarez destaca que la *ratio* económica de la *centesima rerum venalium* era de orden político, como la de mantener contento, fiel y disciplinado a un ejército que era su sostén; afirma el autor que se carece de fuentes confiables que nos digan cómo se cobraba ese impuesto. Para el autor, lo que se pretendía gravar con este impuesto era determinado tipo de compraventas que se realizaban de manera pública y notoria, y que eran fácilmente controlables.²⁰

El mismo Luis Rodríguez Álvarez señala la evolución de la *centesima rerum venalium* en la *siliquaticum*, que es un desarrollo del Bajo Imperio Romano en la época de Valentiniano III, que complementa las lagunas de la *centesima rerum venalium*, y grava todas las ventas en mercados con un impuesto del 1/24^o% y amplía los sujetos del impuesto al vendedor y al comprador. Sobre la *siliquaticum*, se interroga el autor que al gravar toda venta realizada en ferias y mercados y aplicarse tanto al vendedor como al comprador ¿no estarían los romanos, sin saberlo, sentando las bases de lo que veintidós siglos después iba a conocerse en el mundo como IVA o impuesto al valor añadido?²¹

¹⁹ In the time of Julius Caesar, a 1 percent general sales tax was introduced (*centesima rerum venalium*). [William Smith, D. C. L., LL. D., *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, John Murray, London, 1875]. William Smith, afirma: Centesima, namely pars, or the hundredth part, also called vectigal rerum venalium, or centesima rerum venalium, was a tax of one per cent. Levied at Rome and in Italy upon all goods that were exposed for public sale at auctions. Además, sostiene: The hundredth part of the value of all things which were sold (*centesima rerum venalium*). This tax was not instituted at Rome until the time of the civil wars; the persons who collected it were called coactores (*Cic. Ep. ad Brut. I.18, pro Rab. Post. 11*). Tiberius reduced this tax to a two-hundredth (*ducentesima*), and Caligula abolished it for Italy altogether, whence upon several coins of the emperor we read *R.C.C.*, that is, *Remissa Ducentesima* (*Tac. Ann. I.78, II.42; Suet. Calig. 16*). According to Dion Cassius (*LVIII.16, LIX.9*) Tiberius restored the *centesima*, which was afterwards abolished by Caligula (*cf. Dig. 50 tit. 16 s17 § 1*). Respecting the tax raised upon the sale of slaves see *Quinquagesima*. [Véase Smith, William, D.C.L., LL.D., *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, John Murray, London, 1875, http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/secondary/SMIGRA*/Centesima.html, y http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/secondary/SMIGRA*/Vectigalia.html, consultadas el 23 de junio de 2013].

²⁰ Rodríguez Álvarez, Luis, “Breves presiones en torno a los impuestos indirectos de la época augusta”, *Liber Amicorum. Colección de estudios jurídicos en homenaje al prof. Dr. D. José Pérez Montero*, t. III, España, Universidad de Oviedo-Servicio de Publicaciones, 1988, pp. 1217 y 1218.

²¹ *Ibidem*, pp. 1216, 1217 y 1218.

Así, la *centesima rerum venalium*, o, mejor dicho, la *siliquaticum*, es uno de los antecedentes históricos del IVA. Durante la Edad Media existieron impuestos de características similares, como el *maltôte* francés y la alcabala de Castilla y León establecida por Alfonso XI, llevada a América por cédula real de 1591.²²

Avanzando en el tiempo por razones de espacio, en 1925 se impulsa un impuesto a las ventas; sin embargo, las raíces teóricas modernas del *value added tax* (VAT), según Rita de la Feria y Richard Krever, se sembraron poco después de la Primera Guerra Mundial, cuando un investigador norteamericano y un industrial alemán, de manera separada, pero casi al mismo tiempo, escribieron documentos con propuestas para el impuesto. Sostienen los autores que el momento de presentación de las propuestas permanece incierto. Un investigador posterior atribuye su primera articulación a T. S. Adams, un investigador líder en finanzas públicas en los Estados Unidos; sin embargo, afirman que es más probable que el panfleto del empresario Carl Friedrich von Siemens (se afirma que Carl Friedrich von Siemens citaba a su hermano Wilhelm von Siemens, como autor de la propuesta)²³ haya precedido el trabajo de Adams por un año. Los autores señalan que irónicamente, ninguno abogaba por el VAT, veían sus propuestas como reformas a los impuestos por volumen; ambos lo consideraban como un posible sustituto al impuesto de sociedades, que ellos creían que era inferior a un impuesto que finalmente recayó en el consumo final.²⁴

²² Peña Riquelme, Máximo de la, *Las transferencias de bienes y derechos afectas al IVA*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 13.

²³ Feria, Rita de la y Krever, Richard, *Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT*, nota al pie número 13. C. F. von Siemens, *Veredelte Umsatzsteuer* (Siemensstadt 1919), who cites his brother, Wilhelm von Siemens, as originator of the proposal: see R.A. Musgrave, "Schumpeter's crisis at the tax State: an essay in fiscal sociology" (1992), *Evolutionary Economics* 2, 89-113.

²⁴ Feria, Rita de la, y Krever, Richard, "Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT", *Oxford University, Centre for Business Taxation, Said Business School*, WP 12/28, s.a.e., en <http://www.esc.ac.uk/my-esc/grants/RES-060-25-0033/outputs/read/019f1c44-2a80-4cad-8612-235d170e33b3>, consultada el 1o. de julio de 2013. También está disponible en el libro: Feria, Rita de la y Krever, Richard, "Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT", en *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, publicado por Kluwer International Publishing, el 01 February 2013. Los autores sostienen: "The theoretical roots for the VAT were sown shortly after the First World War when an American scholar and a German industrialist separately, but almost at the same time, wrote papers setting out proposals for the tax. The timing of the first proposals remains unclear, with one later scholar attributing the first articulation to T.S. Adams, a leading public finance scholar in the US. However, it is more likely that industrialist Carl Friedrich von Siemens' pamphlet slightly preceded Adams' work by a year. Ironically, neither advocate for the VAT viewed their proposals as reforms for turnover taxes; rather, both saw it as a possible substitute for corporate income tax, which they thought to be inferior to a tax that ultimately fell only on final consumption. It is almost

En otro antecedente se destaca que el impuesto al valor agregado (IVA), *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) fue creado por Maurice Lauré (1917-2001) en 1954. El invento de Maurice Lauré es que, en lugar de pedir al último vendedor que pague al Estado el impuesto sobre el consumo, cada contratista involucrado en el ciclo de producción y distribución (industrial, mayoristas, minoristas, etcétera) tendría que pagar impuestos sobre el valor que añade al producto. Este porcentaje se fija de una manera simple: la empresa calcula el importe del impuesto sobre el precio de sus ventas y deduce de esta cifra todos los impuestos que ha pagado en las compras. Sólo se paga la diferencia al fisco. En Francia, la reforma de 1954 incluyó sólo a las grandes empresas. La generalización del IVA se realizó con éxito por la ley del 6 de enero de 1966, aprobada a propuesta de Valéry Giscard d'Estaing.²⁵

En el caso del Europa, el artículo 99 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, del 25 de abril de 1957,²⁶ destaca que

La Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar, en interés del mercado común, las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados miembros.

El 9 de febrero de 1966, el Consejo de la Comunidad Económica Europea decide adoptar los principios del IVA. En la Primera Directiva del Con-

certain that neither was aware of the other's contributions to the subject". Para el debate sobre los autores del VAT véase también Krever, Richard, "Desining and drafting VAT laws for Africa", in Krever, Richard (ed.), *VAT in Africa, South Africa*, Pretoria University Law Press, 2008, p. 15.

²⁵ Delorme, Guy, "Instauration de la T.V.A., 10 avril 1954", en *Célébrations nationales 2004, Vie politique et institutions*. <http://www.culture.gouv.fr/culture/actualites/celebrations2004/tva.htm>, consultada el 30 de junio de 2013. En la página se lee: "Là se situe la plus belle invention de Maurice Lauré : au lieu de demander au dernier vendeur de verser à l'État la totalité de cet impôt de consommation, il a prévu que chaque entrepreneur intervenant dans le circuit de production puis de distribution (industriels, grossistes, détaillants, etc.) payerait l'impôt sur la valeur qu'il ajouterait au produit. En pratique, cette quote-part est fixée de façon simple: l'entreprise calcule le montant de la taxe sur le prix des produits qu'elle a vendus, et elle déduit de ce chiffre toutes les taxes qu'elle a elle-même acquittées sur ses achats. Elle verse seulement la différence au Trésor. La réforme de 1954 ne concernait que les grandes entreprises. Le plus difficile restait à faire : étendre la T.V.A. à des millions de commerçants, artisans, prestataires de service et agriculteurs. Cette généralisation de la T.V.A. fut réalisée, avec succès, par la loi du 6 janvier 1966, adoptée sur proposition de Valéry Giscard d'Estaing".

²⁶ Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, del 25 de abril de 1957, en [http://www.jcyl.es/web/jcyl/binarios/935/327/Tratado%20constitutivo%20de%20la%20Comunidad%20Econ%C3%B3mica%20Europea%20\(CEE\)%20-%20\(ES\).pdf?blobheader=application%2Fpdf%3Bcharset%3DUTF-8&blobnocache=true](http://www.jcyl.es/web/jcyl/binarios/935/327/Tratado%20constitutivo%20de%20la%20Comunidad%20Econ%C3%B3mica%20Europea%20(CEE)%20-%20(ES).pdf?blobheader=application%2Fpdf%3Bcharset%3DUTF-8&blobnocache=true), consultada el 2 de julio de 2013.

sejo del 11 de abril de 1967²⁷ (67/227/CEE), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, se dispone:

Considerando que de los estudios realizados, resulta que esta armonización debe conducir a la desaparición de los sistemas de impuestos cumulativos en cascada, y a la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido;

Considerando que un sistema de impuesto sobre el valor añadido logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios; que por consiguiente, y en interés del mercado común y de los Estados miembros, conviene adoptar un sistema común cuya aplicación se extienda igualmente a la fase del comercio al por menor:

En los artículos 1o. y 2o. de la Primera Directiva del Consejo de la Comunidad Económica Europea se destacó:

Artículo 1

Los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido definido en el artículo 2.

Artículo 2

El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta...

²⁷ Primera Directiva del Consejo, del 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de los negocios, *Diario Oficial* del 14/04/1967 p. 1301 - 1303, en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31967L0227:ES:HTML>, consultada el 1o. de julio de 2013.

En 1960, a partir del Tratado de Montevideo, se crea la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC);²⁸ en 1966, la ALALC realiza estudios para diseñar impuestos sobre ventas. El primer país latinoamericano en establecer el IVA fue en Brasil en 1967, le siguieron Uruguay, Ecuador, Bolivia, Perú, Argentina.

Como podemos advertir, se ha transitado un largo camino desde la *siliquaticum* romana hasta el IVA para contar con un gravamen indirecto que impacte en el consumo.

III. EL CASO DEL IVA

El fundamento filosófico de los impuestos lo proporciona el economista Juan Bautista Say, quien al abordar la cuestión de las propiedades públicas y de los impuestos sostiene: “1. Todos los valores que se consumen en beneficio del público dimanen de las rentas que rinden las propiedades que pertenecen al público, o de los impuestos... 3. Los impuestos se pagan por los particulares, que en este caso, se llaman contribuyentes”.²⁹ En el Tratado, destaca que el impuesto consiste en el valor de la sustancia material proporcionada por el contribuyente y recibida por el recaudador. Lo esencial es la suma de riquezas que el impuesto sustrae al contribuyente, o el valor de lo que se le pide, en su opinión, ese es el grado de sacrificio que el Estado impone al contribuyente.³⁰

Por lo anterior, Juan Bautista Say sostiene: “El impuesto es una porción de los ingresos de los contribuyentes, que ellos no consumen, y que se transfiere al Gobierno para que él la consuma en beneficio del público”.³¹ Con palabras similares, en el *Tratado* asienta: “El impuesto es una porción de los

²⁸ Tratado suscrito el 18 de febrero de 1960, en Montevideo, por los plenipotenciarios de Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú y Uruguay, habiéndose adherido posteriormente Colombia (1961), Ecuador (1962), Venezuela (1966) y Bolivia (1967).

²⁹ Say, Juan Bautista, *Manual práctico de economía política*, así, destaca: “Un ejemplo aclarará esta verdad: Si un Gobierno obliga a los labradores a hacer ciertos sacrificios que les obliguen a abandonar sus cosechas, y de los cuales resulte para ellos, además de la pérdida de sus jornales, estimados en doscientos pesos, otra de igual cantidad por los perjuicios que se les sigan, en realidad pagaría una contribución de cuatrocientos pesos. Y si a beneficio de este impuesto, el Gobierno ejecuta un trabajo que a verificarlo por empresa, se hubiese hecho por ciento veinte pesos resultará que en este caso el Gobierno habrá exigido un impuesto de cuatrocientos pesos, y sólo habrá recibido ciento veinte; y esto es lo mismo que si hubiera consumido los doscientos ochenta pesos de exceso, sin ninguna ventaja para el público”.

³⁰ Say, Jean Baptiste, *Tratado de economía política*, p. 448.

³¹ Say, Juan Bautista, *Manual práctico de economía política*, XXVIII “De las propiedades públicas y de los impuestos”.

productos de una nación que pasa de las manos de los particulares a las del gobierno para satisfacer los consumos públicos”.³²

Como se advierte, existen dos dimensiones de los impuestos: la personal y la social, pero ambas impactan en el “valor” transferido al “gobierno” para el gasto público; esto es, el gobierno es en sí mismo parasitario, usa el valor que le otorgan los contribuyentes. Por eso, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano se establecía que: “Artículo 14.- Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración”. Lo que se vincula, a su vez, con el derecho destacado en el artículo 15, de “pedir cuentas a todo agente público de su gestión”.³³

La historia del IVA en México se relaciona con el impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM), una de las leyes a las que sustituyó en términos del artículo segundo transitorio de la Ley del IVA de 1980. En 1969 se intentó poner en operación el impuesto al valor agregado partiendo de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, que incorporaba a los impuestos sobre ingresos mercantiles y del timbre.

En 1977 se realiza un anteproyecto de Ley de IVA, que constituye la base para la elaboración del proyecto de Ley del IVA de 1978. La Ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor el 1o. de enero de 1980, con una *vacatio legis* de un año, que se supone permitiría que los contribuyentes la conocieran y se familiarizaran con su contenido. Como evidencia de su carácter de impuesto al consumo, en su artículo 32 se obligaba a expedir comprobantes de las actividades gravadas señalando el impuesto trasladado al “consumidor final”, a más tardar dentro de los quince días siguientes a que se realizara la transacción.

En su artículo segundo transitorio se mencionan las quince leyes y tres decretos que fueron abrogados, entre ellas las leyes Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubrificantes; del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices; del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama; del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados; del Impuesto a la Producción del Cemento; del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos; del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos

³² Say, Jean Baptiste, *Tratado de economía política*, p. 448.

³³ Aunque estimamos que el contenido del artículo 15 es más general, puesto que se refiere al derecho ciudadano de pedir cuentas a “cualquier agente público”, en cambio el 14 sólo establece el derecho de “vigilancia” en materia tributaria.

Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras; del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule; del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión; del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo; de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal; Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes; del Impuesto sobre la Explotación Forestal, y de Impuesto y Derechos a la Explotación Pesquera. Además, se abrogan los decretos por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país; relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles, y que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.

En la exposición de motivos se afirma: “El principal defecto del impuesto sobre ingresos mercantiles en vigor deriva de que se causa en ‘cascada’ o es de etapas múltiples, por cuanto que debe pagarse en cada una de las operaciones que se realizan con un bien, lo cual aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos, que en definitiva, afectan a los consumidores finales”. En la misma exposición de motivos se destacó: “Para eliminar los efectos nocivos del impuesto de etapas múltiples, la mayoría de los países avanzados han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas y en su lugar han adoptado el Impuesto al Valor Agregado”.

Así, como ya subrayamos, en enero de 1980 apareció el Impuesto al Valor Agregado; en este sentido, este impuesto, que debía ser absorbido por los consumidores, añadía el 10% al valor de los productos y reemplazaba al impuesto sobre ingresos mercantiles, que era del 4%. La medida fue criticada por quienes consideraron que el IVA aumentaría la inflación en el corto plazo; sin embargo, se explicó que se trataba de una manera más eficiente de recaudación destinada a evitar la evasión fiscal, aun cuando se reconocía que con esto no se llegaba a resolver la desproporción existente en la carga tributaria ejercida en los grupos de menores ingresos.³⁴

Los cambios más importantes que se han registrado en el IVA desde la fecha de entrada en vigor hasta nuestros días son los siguientes:

En 1981, segundo año de su observancia, se reducen las exenciones en los diversos actos u operaciones que generan el gravamen, para darle más generalidad en su aplicación.

En 1983, el inicio de su tercer año de vida institucional, aumenta la tasa general del 10% al 15%, y surge la tasa especial del 6% para gravar ciertos

³⁴ Delgado de Cantú, Gloria M., *Historia de México*, v. II, *México en el siglo XX*, México, Pearson Educación, 2003, p. 431.

artículos o actos que estaban exentos, incluyéndose importaciones de bienes para ser consumidos en la zona fronteriza de nuestro país, en una franja de 20 kilómetros contigua a la línea fronteriza con los Estados Unidos, con Belice y Guatemala; asimismo, surge la tasa especial del 20% sobre su base para ser aplicada a ciertos artículo o bienes gravados, considerados como suntuarios o de lujo.

En 1991, nuevamente regresa la cuota general del 10%. En 1995 se vuelve a restablecer la cuota del 15%, y actualmente, a partir del 1o. de enero de 2010, se paga una cuota del 16%.

En nuestro régimen jurídico, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone a los ciudadanos la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la Federación, del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Enrique Calvo afirma que del contenido de este precepto constitucional se desprenden cuatro principios en materia tributaria: a) principio de destino de los impuestos a sufragar el gasto público; b) principio de reserva de ley (el autor alude al principio de legalidad), c) principio de proporcionalidad, que se relaciona con la capacidad económica del obligado a pagar el impuesto, y d) principio de equidad.³⁵

En la Tesis: 2a./J. 56/2006 generada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se estudia el tema del alcance del principio de proporcionalidad tributaria en los impuestos indirectos, destacando:

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta —el del consumidor contribuyente de facto—, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio

³⁵ Calvo, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta. Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto*, t. I, México, Themis, 1995, pp. 112, 116 y 118.

constitucional exige, como regla general —es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero—, que se vincule el objeto del impuesto —el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo—, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.³⁶

En la Tesis: P./J. 6/2009, derivada de la acción de inconstitucionalidad 29/2008, promovida por los diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión, resuelta el 12 de mayo de 2008, donde al estudiar el tema de la proporcionalidad tributaria en los impuestos indirectos, se destaca:

El análisis de la proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una vez determinada la naturaleza de la contribución, debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos. Además, el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento toral para establecer si con ello se vulnera o no el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza.³⁷

³⁶ Tesis: 2a./J. 56/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, 175025, Segunda Sala, tomo XXIII, mayo de 2006, pág. 298, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), rubro: Proporcionalidad tributaria. Alcance de dicho principio en relación con los impuestos indirectos.

³⁷ Tesis: P./J. 6/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, 167414, Pleno, tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1130, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa).

Como se advierte, en materia tributaria existen dos clases de proporcionalidad: una cuantitativa y otra cualitativa. La primera es de orden estrictamente matemático; la segunda se vincula con el desarrollo humano y, especialmente, con el ejercicio de los derechos humanos derivados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En la Tesis: P./J. 9/2009, derivada de la acción de inconstitucionalidad 29/2008, promovida por diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión, resuelta el 12 de mayo de 2008, al estudiar el tema de las tasas fijas en materia impuestos indirectos al consumo, se destaca:

Debido a que en los impuestos indirectos al consumo el contribuyente no resiente la carga fiscal, sino que la repercute a un tercero, no es posible considerar sus condiciones personales o familiares, pero sí las distintas formas en que se presenta el consumo y las consecuencias que produce —al constituir un fenómeno económico—, para prever diferentes tasas fijas, ya que el impuesto indirecto al consumo, por antonomasia, conserva un cierto grado de subjetivización. Luego, si la condición en que se actualiza el consumo, así como los efectos económicos que produce, son objetivamente distintos en el mismo hecho imponible, el legislador ordinario puede prever varias tasas fijas conforme a esos matices, y a la inversa, no se justificaría la variación de tasas si las diferencias no son razonablemente influyentes para concluir que la forma en que se presenta el consumo es sustancialmente desigual.³⁸

Actualmente, el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prescribe: “Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I. Enajenen bienes. II. Presten servicios independientes. III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV. Importen bienes o servicios”.

El impuesto se calcula aplicando a los valores que señala la Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Además, su carácter de impuesto al consumo, se desprende del párrafo tercero, del artículo 1o., al prescribir:

va), rubro: Proporcionalidad tributaria. Su análisis en relación con la tasa de los impuestos indirectos.

³⁸ Tesis: P./J. 9/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, 167489, Pleno, tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1118, Jurisprudencia (Administrativa), rubro: Impuestos indirectos al consumo. El legislador ordinario puede prever distintas tasas fijas.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

Lo anterior se refrenda en el párrafo quinto del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que asienta: “Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida”.

En la Tesis: P./J. 3/2009 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivada de la acción de inconstitucionalidad 29/2008, promovida por los diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión, resuelta el 12 de mayo de 2008, estudia las diferencias entre los impuestos al gasto y al consumo, en los términos siguientes:

..., los impuestos al consumo se vinculan con la adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humanos, que les permite subjetivizarlos al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo y fin del consumo, sin que por ello se trate de impuestos personales, además de que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica.³⁹ De lo que se advierte claramente el carácter atípico del sujeto obligado en el impuesto al valor agregado, no es el contribuyente —el sujeto obligado fiscalmente— en quien recae la obligación del pago del IVA, sino en una persona diferente: el consumidor de bienes o servicios.

Sobre los fenómenos de la “percusión”, “traslación”, “incidencia” e “impacto fiscal”, en la Tesis de jurisprudencia 76/2010, aprobada por la

³⁹ Tesis: P./J. 3/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, 167491, Pleno, tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1117, Jurisprudencia (Administrativa), rubro: Impuestos al gasto y al consumo. Diferencias.

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada del veintisiete de octubre de dos mil diez, se afirma que

La incidencia es un fenómeno de tipo económico causado por el proceso de traslación de los impuestos, conforme al cual, desde un punto de vista económico y financiero, no jurídico, se identifica a quién pagará materialmente y soportará el impacto del tributo. Dicho fenómeno se presenta mediante un aumento en los costos de operación del contribuyente, quien, por ese conducto, pretende trasladar la carga del impuesto a los consumidores como parte del precio; sin embargo, esta situación no siempre se presenta... La percusión, identifica el momento y la persona quien, por disposición de la ley, debe pagar la contribución e ingresarla a la hacienda pública, o sea, identifica al “contribuyente de derecho”, la percusión es el punto donde la ley impone la exacción. La traslación del impuesto es el fenómeno por el cual un “contribuyente de derecho” percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución. La incidencia, también llamada repercusión, se presenta cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, ya no puede trasladarlo a otro, fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el sujeto incidido debe considerar el traslado del impuesto que retuvo, como parte integrante del precio del bien o servicio adquirido, es el lugar donde descansa el impuesto, desde el punto de vista económico. Sin embargo, aun cuando es frecuente que el sujeto incidido sea el consumidor final, esto no es la regla general, pues puede acontecer que en la determinación de los precios de las operaciones, el sujeto percutido o contribuyente de derecho, decida no trasladar la carga del impuesto y absorberla para no ver mermadas sus utilidades por el descenso de las ventas (principio económico de la elasticidad de la demanda). El impacto fiscal, es el efecto producido por la ley, en cuanto señala quién es el sujeto pasivo de la contribución sobre quien recaerá la obligación tributaria de pagar el tributo e ingresarlo a la hacienda pública. No debe confundirse el impacto fiscal con la identificación de quien materialmente desembolsa o paga efectivamente el impuesto desde el punto de vista económico (incidencia), pues conforme a este concepto, sólo será causante de la contribución la persona sobre quien recaiga la obligación jurídica normativa de tributación impuesta por la ley; la problemática económica sobre quién es la persona que eventual y casuísticamente pagará el impuesto con afectación patrimonial directa en cada operación concreta en los tributos con incidencia, no es un problema analizable jurídicamente, sino por las finanzas y la economía.⁴⁰

⁴⁰ Tesis: 1a./J. 76/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, 163332, Primera Sala, tomo XXXII, diciembre de 2010, pág. 94, Jurisprudencia (Adminis-

A esta tesis, por su crudeza argumentativa que muestra cómo desde los tribunales se apoya el cobro de impuestos con argumentos extrajurídicos, le corresponden dos comentarios. El primero se relaciona con la manera en la que un problema jurídico, la “incidencia” del impuesto se le tengan que dar respuestas “económicas” o de “finanzas públicas”, más allá de que la materia impositiva tenga una dimensión económica o de finanzas públicas. Si el problema es jurídico, esto es, de derechos, debe tener respuestas normativas. El segundo comentario se relaciona con la manera en que el argumento complejo de la economía o las finanzas públicas oscurece el aspecto jurídico de la “incidencia”, porque al final quien paga el impuesto es el consumidor, ya sea en la cadena productiva o al adquirir el bien o servicio gravado. Lo que muestra el carácter artificial de los argumentos vertidos por los tribunales federales mexicanos.

El vicio anterior se refrenda en la Tesis: 1a./J. 39/2006, en la cual se aborda el tema de la incidencia económica de los impuestos, por parte de la Primera Sala, destacando que es un problema de “economía”, no de derecho, en los términos siguientes:

El efecto económico de la incidencia de los impuestos por virtud de la traslación no es una regla general en los tributos, ni tampoco es un fenómeno que invariablemente se presente en todos los casos, sino que se trata de una problemática de contenido económico que se presenta con características distintas en cada caso particular y depende de la situación personal de cada contribuyente o individuo que resiente la incidencia como producto de la percusión y repercusión por traslación, así como de las particularidades del acto de traslado. En ese sentido, se concluye que los conceptos de violación encaminados a controvertir una ley tributaria, por ser susceptible de ocasionar incidencia, no pueden llevar a la declaratoria de su inconstitucionalidad. Ello es así, porque, por un lado, se trata de argumentaciones que dependen de situaciones particulares no aptas para la práctica de un estudio sobre inconstitucionalidad de leyes que se caracteriza porque sus razonamientos se estructuran sobre circunstancias generales y, por otro, porque la ocasión de la incidencia, si bien es cierto que representa un perjuicio, también lo es que éste no será de tipo jurídico, sino de naturaleza económica, por lo que no puede ser analizado en el contexto del derecho.⁴¹

trativa), rubro: Incidencia de los impuestos. Su concepto y valoración jurídica y económica. Las negritas son nuestras.

⁴¹ Tesis: 1a./J. 39/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, 174710, Primera Sala, tomo XXIV, julio de 2006, pág. 65, Jurisprudencia (Administrativa), rubro: Incidencia económica de los impuestos. La inconstitucionalidad de una ley tributaria no puede depender de ella.

De los argumentos se advierte cómo para evitar entrar al análisis jurídico del problema, o sea, la constitucionalidad de una ley tributaria, se acude al argumento económico, como una manera de eludir la responsabilidad que tienen los órganos jurisdiccionales de impartir justicia en casos concretos.

En este contexto, se continúa ignorando que en el caso del IVA, la carga impositiva se repercute al consumidor final y por ello se clasifica como un impuesto indirecto, el cual grava actos o actividades y no a sujetos determinados. Legalmente, la mecánica para determinar el IVA se realiza a partir de acreditar el impuesto que le sea trasladado al sujeto, por lo cual el concepto de acreditamiento tiene especial importancia. El acreditamiento consiste en restar al impuesto trasladado o cobrado por el contribuyente por las actividades que haya realizado, el impuesto acreditable, que es la cantidad de IVA que le hayan trasladado a él, o sea, el IVA que haya pagado por los bienes o servicios que adquirió.⁴²

En la Tesis: I.4o.A. J/103 (9a.) Impuestos, emanada del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al analizar el objeto de los impuestos, se señala:

En cuanto a la elección del objeto de los impuestos, existe discrecionalidad absoluta a favor del legislador para decidir, desde un punto de vista político, cuáles son los supuestos de hecho o de derecho que, de realizarse, determinan la causación de un impuesto, eligiendo discrecionalmente las fuentes de riqueza con que se ha de cubrir el monto de las contribuciones. Esto es lo que se conoce como política fiscal, la cual corresponde al Congreso, ya sea el federal o el local respectivo. En este sentido, la condición y única limitante constitucional al legislador, consiste en que las contribuciones sean proporcionales y equitativas y no lleguen a ser exorbitantes y ruinosas según lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Por tanto, el Estado, al establecer las contribuciones, grava la riqueza de los particulares, la que conforme a la técnica fiscal puede manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.⁴³

Sin embargo, pensamos que los argumentos derivados de estos razonamientos ignoran la naturaleza de algunos aspectos de los impuestos y

⁴² Michel Higuera, Ambrosio, *Defraudación fiscal*, México, Inacipe, 2008, p. 142.

⁴³ Tesis: I.4o.A. J/103 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, 160552, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, libro III, diciembre de 2011, tomo 5, pág. 3587, Jurisprudencia (constitucional), rubro: Impuestos. Existe discrecionalidad legislativa para determinar su objeto, siempre y cuando sean proporcionales y equitativos.

eventualmente conducen a la arbitrariedad en materia tributaria. En efecto, Jean Baptiste Say subraya:

Si a menudo el impuesto produce un bien en cuanto a su empleo, siempre es un mal en lo tocante a su recaudación”. También señala que “Los razonamientos empleados para justificar los elevados impuestos son paradojas modernas a las que se avinieron gustosos los funcionarios del fisco, pero que cierto sentido común natural y los mejores príncipes siempre rechazaron. Éstos siempre intentaron reducir los gastos del Estado.⁴⁴

Así, la supuesta discrecionalidad en materia de “política fiscal” debe acotarse desde las necesidades públicas; esto es, el gasto público asociado a los servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. En este contexto, este criterio jurisprudencial bien podría ser suscrito por servidores públicos adscritos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la parcialidad de su contenido.

¿Qué tan real es el conjunto de afirmaciones mencionadas en el cuerpo de este apartado sobre el carácter del IVA? Para contraargumentar en torno a la supuesta progresividad del IVA y mostrar el problema de su regresividad, Adriana Verónica Hinojosa Cruz elabora la tabla que mostramos a continuación, en donde muestra cómo el IVA impacta más en el ingreso de los que obtienen menos recursos:

REGRESIVIDAD DEL IVA
MEDICIÓN DE LA INCIDENCIA FISCAL DEL IVA
EN LOS INGRESOS POR HOGAR EN PORCENTAJE

| <i>Decil</i> | <i>Ingreso total mensual promedio por hogar*</i> | <i>Precio del producto antes de IVA</i> | <i>IVA 16%</i> | <i>Incidencia del IVA en los ingresos en porcentaje</i> |
|--------------|--|---|----------------|---|
| I | 2,039 | 1,000 | 160 | 7.85 |
| II | 3,562 | 1,000 | 160 | 4.49 |
| III | 4,798 | 1,000 | 160 | 3.34 |
| IV | 5,992 | 1,000 | 160 | 2.67 |
| V | 7,317 | 1,000 | 160 | 2.19 |
| VI | 9,003 | 1,000 | 160 | 1.78 |
| VII | 11,243 | 1,000 | 160 | 1.42 |
| VIII | 14,283 | 1,000 | 160 | 1.12 |

⁴⁴ Say, Jean Baptsite, *Tratado de economía política*, pp. 450 y 451.

| <i>Decil</i> | <i>Ingreso total mensual promedio por hogar*</i> | <i>Precio del producto antes de IVA</i> | <i>IVA 16%</i> | <i>Incidencia del IVA en los ingresos en porcentaje</i> |
|--------------|--|---|----------------|---|
| IX | 19,727 | 1,000 | 160 | 0.81 |
| X | 44,349 | 1,000 | 160 | 0.36 |

* Con base en el ingreso corriente total promedio trimestral por hogar y por decil de la ENIGH 2008 se obtuvo el mensual. Elaboración de la autora, Adriana Verónica Hinojosa Cruz.

Además, en opinión de la autora, conforme mayores sean los ingresos de los hogares (deciles I a X), menor será la carga impositiva al consumir del mismo producto. Esto es la regresividad de un impuesto. Asimismo, el hogar del decil I contribuirá con un monto menor al resto de los deciles, por la sencilla razón de no contar con mayores recursos disponibles para consumir.⁴⁵

Así, según Adriana Verónica Hinojosa Cruz, la principal diferencia entre la imposición directa y la indirecta se fundamenta en la incidencia que una u otra ocasiona en sus ingresos al sujeto que los paga. En primer lugar, la imposición directa se relaciona inmediatamente con el ingreso, utilidad o rendimiento del sujeto del mismo, lo que significa una pérdida de ingreso o riqueza proporcional o progresiva de acuerdo con el monto de sus ingresos o utilidades. En cambio, la imposición indirecta no toma en cuenta esta condición, sino el valor de la actividad en el mercado y su acceso a la misma, por lo que la pérdida de recursos derivada del pago de este tributo es mayor para quien obtiene menos ingresos o utilidades. Esto es la regresividad,⁴⁶ lo que muestra que la regresividad del IVA impacta negativamente en los hogares mexicanos.

Por nuestra parte, mostraremos cómo el IVA es un impuesto exactorio, tomando como base un caso, mostrando sus efectos en el consumo. No ignoramos los alcances y límites de nuestro análisis;⁴⁷ sin embargo, partimos

⁴⁵ Hinojosa Cruz, Adriana Verónica, “Aspectos económicos del IVA en México: clarificación sobre su distorsión, incidencia fiscal y regresividad”, ponencia en la Memoria del XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, celebrado los días 6, 7 y 8 de octubre de 2010, p. 26, en <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xv/ponencias/190.pdf>, consultada el 23 de junio de 2013.

⁴⁶ *Ibidem*, conclusión 2, pp. 27 y 28, en <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xv/ponencias/190.pdf>, consultada el 23 de junio de 2013.

⁴⁷ En particular nos preocupa advertir que: 1. Existen tasas del 0% (art. 2o., LIVA), 11% (art. 2o., A LIVA) y 16% (art. 1o., LIVA), y 2. Que lo que muestra el análisis es que las condiciones se mantienen para ese único caso. Sin embargo, estimamos que puede servir de base para nuestros argumentos.

de la base de que nos encontramos con un caso ideal que muestra las distorsiones que el IVA incorpora en el consumo:

| <i>Caso ideal del IVA</i> | | | | | | | |
|---------------------------|--------------------------------|----------------|------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|--------------------|----------------------|
| | <i>Bien o servicio gravado</i> | <i>IVA 16%</i> | <i>Precio de venta</i> | <i>IVA por acreditar (trasladado)</i> | <i>IVA acreditable (pagado)</i> | <i>IVA a pagar</i> | <i>% de IVA real</i> |
| Materias primas | \$100 | 0 | 100 | 0 | 0 | 0 | Exento |
| Industrialización | \$200 | 32 | 232 | 32 | -16 | 16 | 16% |
| Comercio al mayoreo | \$300 | 48 | 348 | 48 | -32 | 16 | 16% |
| Comercio al menudo | \$400 | 64 | 464 | 64 | -48 | 16 | 16% |
| Universo de consumidores | \$500 | 80 | 580 | 80 | 0 | 0 | 0 |

Como se advierte en el caso ideal de IVA en donde cada segmento de la cadena productiva paga sus impuestos de manera correcta, el impuesto termina impactando en el consumidor final, puesto que el impuesto se le traslada en lo que compra. Así, éste, sin agregar valor a lo que consume, tiene que soportar un cargo extra: el del impuesto que se incorpora al bien o servicio que compra.

Algo que llama nuestra atención, es que si el consumidor hubiera adquirido directamente el bien o servicio en la fase de industrialización, en el supuesto de que fuera posible, sólo soportaría un 16% de IVA; sin embargo, como lo adquiere después de un proceso de comercialización, termina pagando un 34.5% de impuesto real, considerando el valor de venta de \$232.00. Lo anterior es una manera de acreditar el carácter exactorio del IVA, como se muestra en el cuadro siguiente:

| <i>Caso real del IVA</i> | | | | | | | |
|--------------------------|--------------------------------|----------------|------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|--------------------|----------------------|
| | <i>Bien o servicio gravado</i> | <i>IVA 16%</i> | <i>Precio de venta</i> | <i>IVA por acreditar (trasladado)</i> | <i>IVA acreditable (pagado)</i> | <i>IVA a pagar</i> | <i>% de IVA real</i> |
| Materias primas | \$100 | 0 | 100 | 0 | 0 | 0 | Exento |
| Industrialización | \$200 | 32 | 232 | 32 | | 32 | *16% |

| <i>Caso real del IVA</i> | | | | | | | |
|--------------------------|--------------------------------|----------------|------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|--------------------|----------------------|
| | <i>Bien o servicio gravado</i> | <i>IVA 16%</i> | <i>Precio de venta</i> | <i>IVA por acreditar (trasladado)</i> | <i>IVA acreditable (pagado)</i> | <i>IVA a pagar</i> | <i>% de IVA real</i> |
| Comercio al mayoreo | \$232 | 37.12 | 269.12 | 37.12 | -32 | 5.12 | *2.20% |
| Comercio al menudo | \$269.12 | 43.05 | 312.18 | 43.05 | -37.12 | 5.93 | *2.20% |
| Universo de consumidores | \$312.18 | 49.95 | Compran a 362.13 | | | | |

*Aunque parece que el productor o el comercializador soportan el IVA, en realidad lo repercuten en sus costos, como se desprende de la idea de “precio de venta”.

En este contexto, si los consumidores adquirieran directamente el bien o servicio del productor o prestador, pagarían exactamente el 16%, pero como lo adquieren en la cadena de comercialización, terminan pagando un 181.06% más del valor real del bien o servicio por la carga impositiva; esto es, un IVA real de 24.97%.

Lo anterior muestra que el IVA termina premiando la especulación, porque en el caso del productor y del consumidor asumen el impuesto completo; en cambio, en el proceso de intermediación es posible dejar de pagar una parte del IVA, a partir de los fenómenos de “traslado”,⁴⁸ “acreditable y acreditamiento” y “saldo a favor”.⁴⁹ Lo anterior reafirma, en nuestra opinión, el carácter exactorio del IVA, al impactar en la porción de riqueza que generan los consumidores, y que es la base para realizar sus compras.

Así, debemos destacar, siguiendo a Friedrich Bendixen, que el dinero es el intermediario entre la producción y el consumo. Quien recibe dinero a cambio de cierto servicio queda satisfecho desde el punto de vista del derecho privado; pero económicamente, con el dinero en la mano, está facultado para reclamar otros servicios correspondientes en su favor. Así, pues, el dinero, que considerado jurídicamente es un instrumento de pago, eco-

⁴⁸ Artículo 5o., LIVA.

⁴⁹ Artículos 4o. y 6o., LIVA.

nómicamente es una participación en la producción consumible, dispuesta para el mercado, participación que ha sido adquirida gracias a servicios anteriores.⁵⁰

En este contexto, cualquier consumo o gasto se realiza con la porción de riqueza que genera el sujeto al que se le pedirá que pague impuestos. Así, una paradoja de los impuestos al consumo es que quien no produce nada, el que consume, el que generó la riqueza y ya pagó un impuesto por ella (impuestos al ingreso o a la renta), ahora es también obligado a soportar con una parte extra de su riqueza o valor el gasto público a partir del impuesto al consumo.

Lo anterior tiene un efecto negativo en la economía, porque, como lo señala Juan Bautista Say: “2. El impuesto no pesa únicamente sobre el contribuyente que lo paga. Cuando paga el impuesto el productor, procura reintegrarse, en cuanto puede, vendiendo más caros sus productos. Cuando lo paga el consumidor, disminuye su consumo; y de aquí resulta una disminución de demanda y precio, que disminuye también las ganancias del productor”.⁵¹

Así, Juan Bautista Say señala:

3. Cuando el impuesto se pide al consumidor, pagará su parte el productor por una consecuencia de sus mismas necesidades... De todo esto se infiere que la leña, el azúcar, la carne, el vino, la sal, el aceite, en una palabra, lo que se llama comúnmente materia imponible, no son en realidad más que un pretexto que sirve para hacer pagar un impuesto, el cual recae siempre, o sobre las rentas de toda clase de consumidores, que disminuye, encareciendo los

⁵⁰ Bendixen, Friedrich, *La esencia del dinero*, 3a. ed., trad. J. Pérez Bances, México, Revista de Occidente, 1926, parágrafo 7, “La función económica del dinero”, en <http://www.eumed.net/courseon/textos/bendixen/completo.pdf>, consultada el 3 de julio de 2013.

⁵¹ Say, Juan Bautista, *Manual práctico de economía política*, XXIX “De los efectos económicos del impuesto”. En ese mismo lugar afirma: “Pondremos un ejemplo: Cuando se impone a la leña un derecho a la entrada en una ciudad, encarece su precio al comerciante de este género, para que recaiga el derecho sobre el consumidor. Por este medio no se consigue que el consumidor pague todo el impuesto, porque los consumidores de leña, o al menos una gran parte de ellos, reducen su consumo a medida que se encarece este producto. En efecto, la leña se ha de pagar con la renta, cualquiera que sea su origen. Cada uno consagra una parte de sus ingresos para cada uno de sus consumos: el que tiene cuarenta mil pesos de renta anual, dedica, por ejemplo, mil doscientos para éste, con las cuales compra ocho carretadas; pero si el impuesto asciende a la sexta parte, por la misma cantidad solo conseguirá lo que representa el artículo disminuido en ese tanto por ciento. Lo mismo puede decirse de los demás géneros. Reduciremos el consumo del vino, si se lo grava con un impuesto más, y buscaremos habitación de menos precio, si se gravan los alquileres aún más de lo que están; y es imposible que suceda otra cosa, porque si solo tenemos cuarenta mil pesos de renta, no podemos gastar sesenta mil”.

productos, o sobre las rentas de los productores, disminuyendo sus ganancias. Y en muchos casos se verificara a la vez este doble efecto. 5. Los impuestos irrogan a la nación otros daños independientes del valor que hacen pagar al contribuyente. Esto sucede cuando son excesivos, que suprimen en parte la producción de ciertos artículos.⁵²

Para oscurecer el panorama, el autor destaca que los impuestos desalientan y limitan los esfuerzos de la industria. Cuando son excesivos, fomentan el fraude, obligan al gobierno a tomar medidas de represión y a asalariar un gran número de oficinistas y carabineros que aumentan de un modo espantoso los gastos de recaudación.⁵³

En este sentido, asombra que el mecanismo sea difundido de manera abierta. Como ejemplo, la Comisión Economía para América Latina (CEPAL) sostiene:

El IVA es un impuesto que grava la mayor parte de las transacciones de bienes y servicios en la economía. Este impuesto opera sobre la base del sistema de débitos y créditos. En una transacción intermedia, el agente que actúa como vendedor tiene la obligación de recargar el impuesto y pagarlo al Fisco (Débito de IVA), mientras que el que actúa como comprador tiene derecho a rebajar de su obligación fiscal el impuesto pagado (Crédito de IVA). Bajo este mecanismo, para cada agente que actúa en una etapa intermedia de comercialización, la obligación de pago corresponde a la diferencia entre su Débito de IVA o impuesto recargado en sus ventas, y su Crédito de IVA o impuesto pagado en sus compras. Esta diferencia se denomina Débito Neto de IVA. En la última etapa de comercialización, quien actúa como comprador es un consumidor final, para quien no está disponible el crédito de IVA, por lo cual el impuesto recargado en esta transacción resulta ser un impuesto 'terminal' para el consumidor. De lo descrito en el punto anterior, se desprende que el consumidor final es quien soporta el pago total del impuesto, no obstante éste sea recaudado fraccionadamente por el Fisco a través de los débitos netos de los distintos agentes intermedios participantes en la cadena productiva.⁵⁴

Sin embargo, se ignora que los impuestos se asocian a los “consumos público”. En este contexto, Jean Baptiste Say señala que los gastos improductivos del gobierno, lejos de ser favorables a la producción, le son ex-

⁵² Say, Juan Bautista, *Manual práctico de economía política*, XXIX “De los efectos económicos del impuesto”.

⁵³ *Idem*.

⁵⁴ Martín, Fernando R., *La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias*, anexo V, Santiago de Chile, ONU-CEPAL- Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), agosto de 2009, p. 135.

traordinariamente perjudiciales, los impuestos son una adición a los gastos de producción; tienen un efecto opuesto a los progresos de la industria, el impuesto, al elevar el precio de los productos, reduce el consumo que se puede hacer de ellos y, por consiguiente, la demanda de los consumidores.⁵⁵

Así, el IVA impacta en los procesos productivos y en el consumo, encarece el costo de los bienes y servicios, disminuye la capacidad de consumo de los contribuyentes e impacta en su calidad de vida, lo que implica que es un impuesto regresivo de naturaleza exactoria. Como lo señala Harold M. Somers, al disertar sobre los efectos generales de los impuestos sobre el consumo y la producción, es razonable concluir que la disminución del consumo tiene efectos adversos a la producción, la iniciativa y la ocupación,⁵⁶ por lo que es necesario reformular el IVA.

IV. REFORMULACIÓN DE LA PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL IVA

Como lo advierte Friedrich A. Hayek, “Las democracias actuales, que con tanta frecuencia hacen gala de su escaso respeto por la ley, tienden a magnificar injustificadamente la importancia del gobierno como ente ofertante de servicios y a exigir para él, en el ejercicio de dicha función, privilegios que únicamente deben corresponderle como institución a la que se le ha encomendado la salvaguardia de la ley y el orden”.⁵⁷ Además, sostiene que toda la política fiscal de hoy en día, sin embargo, está caracterizada por el constante intento de oscurecer los hechos a los ojos del contribuyente al objeto de inducirle a pagar más de lo que el interesado consideraría oportuno.⁵⁸

Partiendo de la relación indisoluble que debe existir entre ingresos y egresos, o, mejor dicho, entre impuestos y gastos, es evidente que antes de pensar en IVA en términos de porcentajes de consumo, o de incorporar el IVA en alimentos o medicinas, se debe pensar en poner en operación medidas que permitan hacer más eficaz la recaudación y más eficiente al gobierno para eliminar gasto innecesario.

Como lo sostiene Jean Baptiste Say, si el impuesto es una porción de las propiedades particulares cobradas para el servicio del público; si el impues-

⁵⁵ Say, Jean Bapstiste, *Tratado de economía política*, pp. 449 y 450.

⁵⁶ Somers, Harold M., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, trad. Horacio Flores de la Peña y Marta Chávez, México, FCE, 1970, p. 289.

⁵⁷ Hayek, Friedrich A., *Derecho, legislación y libertad. Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y la economía política*, v. 3, “El orden político de una sociedad libre”, p. 88.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 101.

to es un valor que no se devuelve a la sociedad aunque haya sido despojada de él; si el impuesto no es un medio de reproducción, podremos concluir que los mejores impuestos, o lo menos malos, son: 1. Los más moderados en cuanto a su cuota; 2. Los que provocan menos gravámenes al contribuyente sin beneficiar al tesoro público; 3. Aquellos cuya carga se distribuye equitativamente; 4. Los que menos perjudican a la reproducción, y 5. Los que son más favorables que contrarios a la moral; es decir, a las costumbres útiles a la sociedad.⁵⁹

Por lo anterior, proponemos, si no es posible la derogación de los impuestos al consumo, entre ellos el IVA, que se realice:

1. La revisión integral del gasto público identificando áreas de oportunidad (nóminas, adquisiciones, arrendamientos, gasto financiero, etcétera) para generar ahorros y evitar impactar con cargas recaudatorias de corte exactorio en los ciudadanos.
2. Obligar a la administración pública a realizar presupuestos “base cero”, y a ajustar estrictamente los ingresos al gasto público, en lo que sea necesario para el desempeño eficaz, eficiente y austero de la función pública.
3. Realizar una revisión total de los impuestos al consumo, en particular el IVA, para integrarlos en un cuerpo armónico, con sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, perfectamente delimitados, eliminando su complejidad y oscuridad. Como medidas especiales, recomendamos: a) eliminar las tasas diferenciadas, b) revisar los casos de excepción, c) establecer un cuadro de bienes básicos para el desarrollo humano exentos (de ninguna manera pueden ser alimentos procesados o “comida chatarra”), d) buscar un mecanismo para que sea el contribuyente el que efectivamente pague el impuesto.
4. Establecer en las normas tributarias, relaciones adecuadas entre el hecho generador o el hecho imponible imputable a un contribuyente y el pago del tributo, para evitar que sean “sujetos atípicos”, léase los consumidores”, quienes terminen pagando el impuesto, castigando de esta manera su capacidad de consumo.
5. Evitar las exenciones de impuestos u otros beneficios extrafiscales,⁶⁰ sobre todo a cierto tipo de adquisiciones bursátiles.

⁵⁹ Say, Jean Baptiste, *Tratado de economía política*, pp. 451 y 452.

⁶⁰ Como se destaca en la nota “Superan al IVA los beneficios fiscales que otorgará Hacienda”, del periódico *La Jornada* del 27 de julio de 2013, se otorgarán beneficios fiscales por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, por 643 mil 419 millones de pesos, equivalentes a 3.87 por ciento del PIB,

6. Combatir eficazmente la corrupción administrativa, sobre todo la que se incorpora a adquisiciones públicas, privatizaciones, concesiones, y otros actos jurídicos de contenido económico, fortalecer la rendición de cuentas, en particular el papel del control interno y externo en la administración pública federal.

Consideramos que el nudo gordiano de los impuestos se encuentra en los consumos públicos o gasto gubernamental. En palabras de Friedrich Hayek, la teoría de la hacienda pública, en sus intentos de establecer una racionalización de la mecánica tributaria, toma en cuenta todo un conjunto de circunstancias, excepto aquella que, en una democracia, parece que debiera ser la más fundamental: que el proceso conduzca a una limitación racional del volumen total gastado.⁶¹

Por lo anterior, la reforma integral de los impuestos, entre ellos el IVA, pasa necesariamente por revisión del gasto público.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALDÁZABAL, José, *Vocabulario básico de liturgia*, 3a. ed., Centre de Pastoral Litúrgica, 2002.
- AUGÉ, Matías, *Liturgia. Historia. Celebración. Teología. Espiritualidad*, 2a. ed., trad. Joan Llopis, Madrid, Centro de Pastoral Litúrgica, 1997.
- BENDIXEN, Friedrich, *La esencia del dinero*, 3a. ed., trad. J. Pérez Bances, 1921, México, Revista de Occidente, 1926, parágrafo 7 “La función económica del dinero”, en <http://www.eumed.net/cursecon/textos/bendixen/completo.pdf>, consultada el 3 de julio de 2013.
- BENGTSON, Herman, *Griegos y persas. El mundo mediterráneo en la edad antigua I*, 13a. ed., Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2002.
- CALVO, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta. Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto*, t. I, México, Themis, 1995.
- DELGADO DE CANTÚ, Gloria M., *Historia de México*, v. II, *México en el siglo XX*, México, Pearson Educación, 2003.
- DELORME, Guy, “Instauration de la T.V.A., 10 avril 1954”, *Célébrations nationales 2004, Vie politique et institutions*. <http://www.culture.gouv.fr/culture/actuelles/celebrations2004/tva.htm>, consultada el 30 de junio de 2013.

cifra mayor a la que se espera recaudar por concepto de IVA durante el mismo ejercicio, cuya cantidad se calcula en 622 mil 626 millones de pesos.

⁶¹ Hayek, Friedrich A., *Derecho, legislación y libertad. Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y la economía política*, v. 3, “El orden político de una sociedad libre”, p. 101.

FERIA, Rita de la, y Krever, Richard, *Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT*, Oxford, University Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 12/28, s.a.e., en <http://www.esrc.ac.uk/my-esrc/grants/RES-060-25-0033/outputs/read/019f1c44-2a80-4cad-8612-235d170e33b3>, consultada el 1° de julio de 2013.

———, “Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT”, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, publicado por Kluwer Law International Publishing, el 01 February 2013.

HAYEK, Friedrich A., *Derecho, legislación y libertad. Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y la economía política*, v. 3, “El orden político de una sociedad libre”, trad. Luis Reig Albiol, Guatemala, Universidad Francisco Marroquín, 1982.

HIDALGO DE LA VEGA, José María *et al.*, *Historia de la Grecia antigua*, Salamanca, España, Ediciones Universidad de Salamanca, 2008.

HINOJOSA CRUZ, Adriana Verónica, “Aspectos económicos del IVA en México: clarificación sobre su distorsión, incidencia fiscal y regresividad”, ponencia en la *Memoria del XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática*, celebrado los días 6, 7 y 8 de octubre de 2010, en <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xv/ponencias/190.pdf>, consultada el 23 de junio de 2013.

KREVER, Richard, “Desining and drafting VAT laws for Africa”, in Krever, Richard (ed.), *VAT in Africa, South Africa*, Pretoria University Law Press, 2008.

MARTÍN, Fernando R., *La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias*, anexo V, Santiago de Chile, ONU-CEPAL-Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), agosto de 2009.

MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Defraudación fiscal*, México, Inacipe, 2008.

PEÑA RIQUELME, Máximo de la, *Las transferencias de bienes y derechos afectas al IVA*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1993.

PETRIE, A., *Introducción al estudio de Grecia. Historia, antigüedades y literatura*, 2a. ed., trad. Alfonso Reyes, México, FCE, 1988.

Primera Directiva del Consejo, del 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, *Diario Oficial*, 14/04/1967 p. 1301-1303, en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31967L0227:ES:HTML>, consultada el 1° de julio de 2013.

- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, Luis, “Breves presiones en torno a los impuestos indirectos de la época augusta”, *Liber Amicorum. Colección de Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. D. José Pérez Montero*, t. III, España, Universidad de Oviedo-Servicio de Publicaciones, 1988.
- SAY, Jean Baptiste, *Tratado de economía política*, trad. Eliane Cazenave Tapie Isoard, 1a. ed. esp., México, Fondo de Cultura Económica, 2001.
- SAY, Juan Bautista, *Manual práctico de economía política*, vers. Guillermo Ramírez Hernández, Universidad de Málaga, eumed.net, grandes economistas, textos selectos, visible en: http://www.eumed.net/coursecon/economistas/textos/say-manual_econom.htm, consultada el 8 de julio de 2013.
- SOMERS, Harold M., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, trad. Horacio Flores de la Peña y Marta Chávez, México, FCE, 1970.
- Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, del 25 de abril de 1957, en [http://www.jcyl.es/web/jcyl/binarios/935/327/Tratado%20constitutivo%20de%20la%20Comunidad%20Econ%C3%B3mica%20Europea%20\(CEE\)%20-%20\(ES\).pdf?blobheader=application%2Fpdf%3Bcharset%3DUTF-8&blobnocache=true](http://www.jcyl.es/web/jcyl/binarios/935/327/Tratado%20constitutivo%20de%20la%20Comunidad%20Econ%C3%B3mica%20Europea%20(CEE)%20-%20(ES).pdf?blobheader=application%2Fpdf%3Bcharset%3DUTF-8&blobnocache=true), consultada el 2 de julio de 2013.
- VEGA OCHOA, Viviana del Rocío, *Análisis del impacto de la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno en la Liquidación y Pago del IVA en Ventas. Caso: Empresa Comercial Easysoft S. A. Años 2007 y 2008*, tesis previa a la obtención del grado de magister en contabilidad y auditoría, asesor Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas, Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Maestría en Contabilidad y Auditoría, Cuenca-Ecuador, 2011.
- WILLIAM SMITH, D. C. L., LL. D.: *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, John Murray, London, 1875, en http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/secondary/SMIGRA*/Centesima.html, y en: http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/secondary/SMIGRA*/Vectigalia.html, consultadas el 23 de junio de 2013.