

5. DERECHO FISCAL

I. Los aspectos fiscales en la constitución mexicana	346
II. Breves antecedentes del sistema impositivo de la federación .	352
III. La imposición al consumo	359

5. DERECHO FISCAL

DERECHO FISCAL*

SUMARIO: *I. Los aspectos fiscales en la constitución mexicana. 1. La fracción IV del artículo 31 constitucional; 2. Las facultades hacendarias del Congreso de la Unión; 3. La distribución de competencias en materia fiscal entre la federación y las entidades federativas. II. Breves antecedentes del sistema impositivo de la federación. III. La imposición al consumo. El impuesto al valor agregado. El IVA. Antecedentes, perfil teórico y la exposición de motivos de la ley. La Ley del Impuesto al Valor Agregado en México y su reglamento; El impuesto al valor agregado y el comercio exterior. IV. Imposición al ingreso. 1. Nivel Federal. A. Impuesto sobre la Renta: a) Disposiciones preliminares; b) Impuesto al Ingreso Global Gravable de las Empresas; c) Impuesto al Ingreso de Personas Físicas; B. Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón. 2. Nivel Local: A. Impuesto sobre la Renta; B. Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal. V. Imposición a la riqueza. 1. Nivel Federal: A. Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles; B. Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones; C. Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles; D. Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos. 2. Nivel Local: A. Impuesto Predial; B. Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos; C. Impuesto sobre Traslación de Dominio; D. Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones. VI. Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. 1. Planteamiento del problema. 2. Vinculación entre los sistemas fiscales que coexisten en el país. 3. Coordinación Fiscal: A) Evolución de la coordinación; b) Coordinación fiscal integral. 4. Colaboración Inter gubernamental: A) Atribuciones y obligaciones de las entidades; B) Atribuciones y obligaciones de la Federación; C) Resarcimiento a las entidades por los gastos de administración.*

* Disposiciones legales consultadas: Código Fiscal de la Federación; Ley de Ingresos de la Federación; Ley del Impuesto sobre la Renta; Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles; Ley del Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones; Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles; Ley del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos; Ley de Coordinación Fiscal; Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal celebrados entre la Federación y los estados de la República; Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrados entre la Federación y los Estados de la República; Leyes de Ingresos, de Hacienda y códigos fiscales de las treinta y dos entidades.

Presentación

El objeto de este trabajo es describir en las líneas generales el Sistema Impositivo mexicano. Gerardo Gil Valdivia preparó los siguientes capítulos:

I. Aspectos impositivos en la Constitución mexicana; II. Breves antecedentes del sistema impositivo de la federación; III. Imposición al consumo.

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz elaboró los siguientes capítulos:

IV. Imposición al ingreso; V. Imposición a la riqueza; VI. Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

I. LOS ASPECTOS FISCALES EN LA CONSTITUCION MEXICANA

1. LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL

Existen diversas disposiciones de contenido impositivo en la Constitución mexicana y el objeto de este capítulo es describir las más importantes. En primer término la fracción IV del artículo 31 constitucional, que determina las "*obligaciones de los mexicanos*", señala la de "contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes". Si bien este artículo está referido a los mexicanos (cabe señalar que además está ubicado en el capítulo II denominado "De los mexicanos"), esto no significa que los extranjeros estén exentos de las obligaciones fiscales. En primer lugar los impuestos deben pagarlos quienes se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que los crean, y éstos determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos. En segundo término existen varias disposiciones legales que ordenan a los extranjeros cumplir con sus obligaciones fiscales. Entre otras encontramos el artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización. Además diversas leyes en el ámbito fiscal como la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en su artículo 3o. consigna expresamente dicha obligación para los extranjeros, así como el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación. En cuanto a la primera disposición legal mencionada, el artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización determina que: "los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación secundaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población en que residan". Por lo que respecta a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el artículo 3o. determina que son sujetos del impuesto, respecto de todos sus ingresos gravables, sin importar la ubicación de la fuente de donde procedan tanto los extranjeros residentes en México, como las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país, y las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la república.

Además la fracción II del mismo artículo determina que también son sujetos de este gravamen los extranjeros y las personas morales extranjeras residentes fuera del país, respecto de sus ingresos gravables procedentes de las fuentes de

riqueza situadas en el territorio nacional. La propia fracción aclara cuándo se cumple con este supuesto. Asimismo el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación dispone que es sujeto pasivo de un crédito fiscal la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Los impuestos están creados para ser causados por quienes se sitúan en los supuestos previstos por la norma y con frecuencia no se atiende a la nacionalidad del sujeto pasivo. Así, por ejemplo, el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado determina que este gravamen lo deben pagar las personas físicas, morales y las unidades económicas que en el territorio nacional enajenen bienes; presten servicios personales independientes; otorguen el uso o goce temporal de bienes; así como quienes importen bienes o servicios; esto es, se grava a los entes descritos sin atender a su nacionalidad.

Como referimos, la fracción IV del artículo 31 constitucional determina que son obligaciones de los mexicanos: "Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional equitativa que dispongan las leyes". De esta prescripción se desprenden varios elementos. En primer lugar la obligación de contribuir para los "gastos públicos" de los tres niveles de gobierno. El concepto de "gasto público" ha sido interpretado en varios sentidos tanto por la Suprema Corte de Justicia, como por la teoría jurídica; pero la tendencia dominante se inclina a entenderlos como todos aquellos que realiza el Estado, y no únicamente los que efectúa en sus funciones de autoridad; los destinados para satisfacer una necesidad colectiva o para satisfacer las funciones y servicios públicos. Según Ernesto Flores Zavala: "por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal", y la Suprema Corte ha aseverado que: "Los gastos públicos están previstos en el presupuesto de egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo que la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir gastos, necesariamente debe encontrarse o en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos".¹ Otra idea contenida en esta fracción es la de que estas contribuciones están destinadas tanto al financiamiento de la federación, como de los estados y municipios de residencia de los contribuyentes. De esta disposición parece desprenderse que las legislaturas locales sólo pueden establecer impuestos estatales y municipales a cargo de sus residentes; pero en la realidad estos niveles de gobierno con frecuencia se han financiado parcialmente a través de la imposición indirecta, la cual recae sobre quienes consuman bienes y servicios, sin atender al lugar de residencia del consumidor. Debe aclararse que si bien en el ámbito de la imposición al consumo existe un alto grado de coordinación entre la federación y las entidades federativas, subsis-

¹ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas* (parte referente a los impuestos), Ed. Porrúa, México, 1977 (19a. ed.), pp. 211 y ss. Ver también Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1978 (8a. ed.), 847 p. Margáin Manautou, Emilio, *Derecho tributario mexicano*, Universidad de San Luis Potosí.

ten diversos gravámenes locales indirectos. Por otra parte, la fracción IV del artículo que comentamos no señala la obligación de contribuir para el financiamiento del Distrito Federal; pero éste debe entenderse comprendido dentro del concepto de federación.

Otro de los requisitos que se establecen en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que comentamos, es que las contribuciones deben establecerse en forma proporcional y equitativa. Esta disposición plantea una posible contradicción entre la norma constitucional y la tendencia de los sistemas tributarios modernos que durante el siglo XX han tratado de introducir progresividad en los gravámenes, especialmente a través del Impuesto Sobre la Renta. Este fenómeno se ha presentado en la mayoría de los países capitalistas, tanto desarrollados como en desarrollo, y al introducir gravámenes progresivos al ingreso dicha imposición se ha convertido en la piedra angular de numerosos sistemas fiscales por sus efectos económicos y financieros. La progresividad en la imposición ha significado el abandono del "principio del beneficio" en materia fiscal, sostenido durante el auge del capitalismo clásico, y consistente, en términos generales, en establecer las cargas fiscales en relación con las contraprestaciones o beneficios que el contribuyente percibiese del Estado. Este criterio operativo para el establecimiento de los impuestos fue desechado muy pronto para sostenerse el principio de la capacidad de pago, el cual implica, independientemente de las modalidades que asuma, que los causantes contribuyan al financiamiento del Estado de acuerdo con sus posibilidades, tomando cuando menos como indicador el nivel de ingreso de las personas. Una de las aplicaciones prácticas del principio de la capacidad de pago es el impuesto progresivo sobre la renta.

En México el conflicto entre los conceptos de "proporcionalidad y equidad" establecidos por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, y el impuesto sobre la renta instituido como ingreso ordinario desde 1924, ha tenido diversas soluciones, pero la tendencia del máximo tribunal ha sido legitimar la progresividad de la imposición al ingreso. Esto no significa que la imposición sobre la renta sea o haya sido efectivamente progresiva. Pero si esto no se ha logrado se debe a diversos obstáculos en el sistema jurídico, así como a problemas políticos, no a que la Suprema Corte haya interpretado que las tarifas progresivas del Impuesto Sobre la Renta violan la disposición constitucional que comentamos.

Por último, la propia fracción IV del artículo 31 exige que las contribuciones estén contenidas en leyes. Esta subordinación al principio de legalidad tiene dos excepciones, ambas incluidas en la norma suprema. En primer término el supuesto establecido en el artículo 29 constitucional que permite la suspensión temporal de garantías. En este caso es posible, como efectivamente ha sucedido, que sean establecidos gravámenes en reglamentos emitidos por el órgano ejecutivo federal. Sin embargo, una vez terminado el estado de emergencia vuelve a aplicarse el citado principio de legalidad. La otra excepción a éste se encuentra contenida en el segundo párrafo del artículo 131 constitucional, el cual determina que: "el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e impor-

tación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras. . . ” Posteriormente añade que: “el Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida”. De esta forma la Constitución federal otorga al ejecutivo facultades para modificar uno de los elementos fundamentales de los impuestos, lo cual en el resto de los gravámenes sólo puede ser realizado mediante la ley.

2. LAS FACULTADES HACENDARIAS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN

Otro aspecto directamente vinculado con las normas constitucionales de contenido tributario son las facultades que en materia hacendaria tienen las Cámaras integrantes del Congreso de la Unión. Los ingresos en general y las contribuciones en particular están sujetas al principio de legalidad, con las únicas excepciones que se describieron anteriormente.

Al igual que los ingresos, las erogaciones de la federación están dentro del marco del estado de derecho, pues se encuentran también sujetas al principio de legalidad. El Presupuesto de Egresos es la norma jurídica que contiene la mayor parte de los gastos públicos que realiza la federación. Esta norma tiene vigencia anual y para su elaboración no se sigue el procedimiento legislativo ordinario, ya que sólo debe ser aprobada por la Cámara de Diputados, sin que se requiera la aprobación del Senado. Además el artículo 126 de la Constitución federal también se refiere al principio de legalidad en los egresos pues establece que: “No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior”. Es decir, todos los egresos de la federación deben estar contenidos en la ley; pero la que contiene la casi totalidad de los gastos sólo es aprobada por la Cámara de Diputados, en tanto que las partidas adicionales se contienen en leyes que deben ser aprobadas por ambas cámaras del Congreso de la Unión, de acuerdo con el procedimiento legislativo ordinario.

El artículo 74 constitucional que establece las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados determina en su fracción IV la de: “examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo, primero, las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior”. La misma fracción en los siguientes párrafos contiene algunas disposiciones importantes en esta materia: En el párrafo segundo establece la obligación del Ejecutivo Federal de presentar a las Cámaras las iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto a más tardar el último día del mes de noviembre. También determina que debe comparecer el secretario del despacho correspondiente. Cabe hacer notar que a raíz de la emisión de la Ley Orgánica de la Administración Pública en 1976 esta responsabilidad queda a cargo tanto del secretario de Hacienda y Crédito Público como del secretario de Programación y Presupuesto.

El párrafo tercero de la citada fracción IV del artículo 74 de la Constitución autoriza implícitamente la existencia de las partidas secretas que constituyen uno de los principales obstáculos para que efectivamente se controle el gasto público por el órgano legislativo federal. Dicho párrafo prescribe que: “No podrá haber otras partidas secretas fuera de las que se consideren nece-

sarias, con ese carácter en el mismo presupuesto, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República". El siguiente párrafo se refiere a la revisión de la cuenta pública que tiene por objeto: "conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los Programas". Por último se establece la posibilidad de determinar responsabilidades si existiesen discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto, o bien si se carece de exactitud o justificación en los gastos efectuados, según la Contaduría Mayor de Hacienda.

Los dos últimos párrafos disponen que la cuenta pública del año anterior debe ser presentada a la Comisión Permanente del Congreso dentro de los primeros días del mes de junio. Sin embargo se puede ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y de los presupuestos de egresos, así como de la cuenta pública mediante solicitud fundada del ejecutivo a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente. En todo caso se exige la comparecencia del secretario del despacho correspondiente para informar las razones que lo motiven.

3. LA DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN MATERIA FISCAL ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Uno de los problemas más importantes de los aspectos tributarios en la norma suprema es la determinación de la competencia impositiva de la federación. De acuerdo con el artículo 124 constitucional "las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados". Según esta norma las entidades federativas pueden establecer toda clase de contribuciones, excepto las que están asignadas expresamente por la Constitución a la federación o bien las que les están prohibidas. Sin embargo el problema no es tan simple para la legislación, la jurisprudencia y la teoría jurídica. La primera consecuencia de este enfoque es que los gravámenes más productivos financieramente para la federación, como son los impuestos al ingreso y al consumo, no le están reservados por la Constitución al orden central. Consecuentemente el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros más serían competencia de las entidades federativas quebrándose así el sistema de financiamiento impositivo de la federación.

Sin embargo tanto la jurisprudencia como la doctrina dominante en esta materia sostienen que:

1) La federación tiene competencia fiscal ilimitada con base en la fracción VII del artículo 73 constitucional el cual establece: "El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto". Con base en esta disposición la Suprema Corte de Justicia ha hecho caso omiso en materia fiscal del artículo 124 constitucional, y el máximo tribunal sólo ha variado su interpretación en casos excepcionales. De esta forma la federación ha creado tanto el Impuesto sobre la Renta como el Impuesto al Valor Agregado y siguiendo esta interpretación, podría establecer cualquier otro gravamen que considerase necesario para cubrir el presupuesto.

II) La federación tiene competencia exclusiva para establecer contribuciones en los siguientes casos:

2.1. Cuando así lo determine expresamente la Constitución que es el caso de la fracción XXIX del artículo 73 y del artículo 131, ambos de la norma suprema. En el caso de la primera disposición el congreso federal está facultado para establecer contribuciones, entre otras materias, sobre: el comercio exterior; el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 constitucional; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación. Asimismo puede establecer varias contribuciones especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; producción y consumo de cerveza. La constitución prescribe que las entidades federativas recibirán participación en el rendimiento de estos gravámenes. En el caso de la imposición sobre energía eléctrica la norma suprema añade que las legislaturas locales fijarán el porcentaje de participación que corresponda a los municipios. Por otra parte, el artículo 131 determina que es facultad privativa de la federación gravar las mercancías que se importen o exporten.

2.2. También tiene la federación competencia fiscal exclusiva cuando la Constitución Federal prohíbe a los estados imponer gravámenes sobre determinadas fuentes. Es el caso de las fracciones IV, V, VI, y VII del artículo 117 constitucional. Este precepto prohíbe a los estados: "Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio" (fracción IV); "Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera" (fracción V); "Gravar la circulación y el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía" (fracción VI); "Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia" (fracción VII). Es decir, se prohíbe a los estados que establezcan los denominados gravámenes alcabalariorios que obstaculizaron el comercio interno durante buena parte del siglo XIX. Este tipo de exacciones ya habían sido prohibidas por el artículo 124 de la Constitución de 1857.

2.3. El tercer caso en el que la Constitución le concede competencia impositiva exclusiva a la federación, comprende todas aquellas materias en las que dicho nivel de gobierno tiene competencia para legislar en forma privativa. Este es el caso de la fracción X del artículo 73 constitucional. En virtud de esta disposición el Congreso de la Unión tiene facultad para legislar en toda la República sobre diversas materias como hidrocarburos, minería, industria, cinematografía, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito, energía eléctrica y nuclear. Ya que los impuestos se establecen a través de leyes, al tener

la federación competencia legislativa exclusiva, la tiene también tributaria, aunque no se señale así expresamente.

III) Los estados tienen competencia tributaria coincidente con la federación en todas aquellas materias que no le estén reservadas a esta última en forma exclusiva, o que les estén prohibidas a las entidades federativas por la Constitución Federal. En este sentido han coincidido la mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia salvo casos excepcionales. Como referimos, las disposiciones constitucionales que tratan directamente este problema son: el artículo 73 fracción VII y el 124. El primero autoriza a la federación para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y el último faculta a las entidades federativas para legislar sobre todas aquellas materias que la constitución no le concede expresamente a la federación.

Estas son las reglas más importantes contenidas en varios artículos constitucionales que rigen la distribución de competencias fiscales, pero otras disposiciones aplicables son:

IV) Existen impuestos estatales con autorización del Congreso de la Unión. Este es el caso de la fracción I del artículo 118 constitucional, el cual determina que las entidades federativas no pueden, sin el consentimiento del órgano legislativo federal, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. Es decir, los estados sólo pueden establecer gravámenes sobre las fuentes señaladas, las cuales son exclusivas de la federación, con la autorización del Congreso de la Unión.

V) Los estados no pueden imponer algunas contribuciones en forma distinta o con cuotas mayores de las que la legislatura federal les autorice. Este es el caso de la fracción IX del artículo 117 constitucional que determina: "Los Estados no pueden en ningún caso: Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice". En este supuesto, a pesar de que no se trata de una fuente exclusiva de la federación, los Estados sólo pueden instituir los gravámenes en la forma y con las tasas que les autorice el señalado Congreso de la Unión.

II. BREVES ANTECEDENTES DEL SISTEMA IMPOSITIVO DE LA FEDERACION

La renovación de la estructura impositiva mexicana basada principalmente en gravámenes indirectos se inicia en 1924 con el establecimiento de la imposición al ingreso en forma ordinaria. Este gravamen tiene como antecedente inmediato el Impuesto al Centenario creado en 1921 como un tributo federal extraordinario sobre diversos ingresos percibidos durante el mes de agosto de ese año. En 1925 se emitió una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que determinó las características generales de este tipo de tributación al permanecer en vigor hasta 1941, año en el que se hizo necesaria una revisión mayor. El Impuesto Sobre la Renta de 1925 estableció la base cedular, clasificando el ingreso proveniente de: I) Co-

mercio; II) Industria; III) Agricultura; IV) Inversiones de Capital; V) Explotaciones del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Estado; VI) Salario; y VII) Honorarios por servicios profesionales.²

Cada cédula estableció las diversas bases para la imposición, las tasas específicas y las reglas para el pago. Durante la vigencia del impuesto señalado se instituyeron varias leyes para completar el sistema de la imposición al ingreso, siendo quizá la más importante la Ley del Impuesto Sobre la Renta al superprovecho de 1939.

En la década de los años 20 se efectúa una amplia labor de modernización del sistema jurídico aplicable en varios ámbitos de la vida económica. Durante el decenio anterior, en la fase más cruenta de la lucha revolucionaria armada, la economía mexicana sufrió una notable baja en la producción agrícola, minera y manufacturera por lo que hubo muy poca renovación en materia fiscal. En la época preconstitucional Venustiano Carranza dictó varias disposiciones de carácter tributario: El 1o. de junio de 1914 se estableció un impuesto predial federal sobre toda finca rústica particular; el 1o. de enero de 1915 el ejecutivo emitió un acuerdo que prohibía el otorgamiento de concesiones con privilegios o exenciones de impuestos aun a título de protección a la industria nueva, así como los impuestos alcalalatorios. Otro decreto del Ejecutivo Federal, del 3 de mayo de 1916, prohibió a los Estados establecer más contribuciones que las expresamente señaladas en sus respectivas constituciones.

En 1925 se celebró la Primera Convención Nacional Fiscal entre las autoridades hacendarias federales y los representantes de las entidades federativas.³ El objetivo era la mejoría de las haciendas públicas locales y en la convocatoria se señalan varios de los problemas impositivos que el país padecía. En esta época existían, sin contar con los impuestos municipales, más de 100 gravámenes diferentes porque además del sistema tributario federal, cada Estado establecía el suyo incidiendo con frecuencia sobre los mismos objetivos. En la Constitución de 1917 no se determinó un sistema de distribución de competencias entre la federación y las entidades federativas, y posteriormente no se elaboró ningún plan concreto. Esta situación provocaba diversos vicios entre los que destacaban la duplicación de los gastos administrativos de recaudación; la multiplicidad de gravámenes al consumo acentuando la regresividad del sistema tributario y la presión inflacionaria, entre otros. En la misma convocatoria se propuso delimitar las competencias locales y la federal, en materia fiscal, así como elaborar un plan nacional de arbitrios para unificar el sistema fiscal en toda la República, disminu-

² Cfr. Margáin, Hugo B., "El sistema tributario" en *México 50 años de Revolución, La Economía*, F.C.E., pp. 539-567. Gumpel, Henry J. and Hugo B. Margáin, "Taxation in Mexico", *World Tax Series*, Harvard Law School, International Program in Taxation, Little, Brown and Company, Boston-Toronto, 1957.

³ Cfr. Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1978 (8a. ed.), y el *Primer Informe sobre las Relaciones entre la Federación y los Estados*, publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ed. Novaro, México, 1973, pp. 19 y ss. Beteta, Ramón, "La Reforma Fiscal de 1946", en *Pensamiento y dinámica de la Revolución Mexicana*, México Nuevo, 1950, pp. 471-487.

yendo los gastos de administración, incrementando el producto del impuesto, y distribuyendo más equitativamente la carga fiscal entre los causantes. Al terminar la convención se adoptaron varias recomendaciones entre las que destacan: 1) La adición del artículo 131 constitucional que consignaría la celebración de una Convención Nacional Fiscal cada cuatro años. Esta Convención propondría los impuestos que debieran causarse en toda la República, la unificación de los sistemas fiscales y el establecimiento de la competencia de las distintas autoridades tributaria. 2) La adición a la fracción III del artículo 117 constitucional integrando un sistema de participaciones en impuestos federales para los Estados y los municipios. 3) También se recomendó al Ejecutivo Federal la organización de un cuerpo consultivo fiscal que instrumentase los acuerdos tomados en la Convención. 4) Además se propuso una delimitación de competencias tributarias, otorgando a las autoridades locales la facultad privativa de establecer gravámenes sobre la propiedad raíz, así como sobre actos no comerciales. La federación impondría, en forma exclusiva, los impuestos a la industria y al comercio, pero otorgando participación a las entidades federativas. En cuanto a los gravámenes sobre sucesiones y donaciones se propuso que fuesen impuestos por las autoridades locales, pero la federación participaría en la fijación de las cuotas. En 1926 el ejecutivo federal envió un proyecto de reforma constitucional para hacer efectivas las recomendaciones de la Convención, pero fue rechazado.

El gobierno federal ha recurrido con frecuencia a los estímulos fiscales para lograr diversos objetivos de política económica. En 1926 el ejecutivo federal otorgó exenciones en impuestos federales para todas las nuevas empresas cuyo capital no excediese de 5,000.00 pesos oro y que cumplieren con determinadas condiciones como el empleo de trabajadores y materias primas mexicanos. El objetivo era estimular a los pequeños empresarios, pero no hay evidencias claras de los resultados.

En 1933 se celebró la Segunda Convención Nacional Fiscal. Las conclusiones más relevantes fueron: En cuanto a la legislación, la regla general sería evitar la doble tributación; por lo que respecta a la labor recaudatoria, ésta debía realizarse por una sola autoridad; se recomendó que la base para la competencia fiscal local fuese la imposición territorial; también debían ser competencia local, los gravámenes a los actos jurídicos no comerciales cuya realización se limitara a su jurisdicción, así como los servicios públicos y las concesiones locales; la Convención recomendó el establecimiento de determinadas fuentes que podrían gravar la federación en forma exclusiva, pero sin tener que limitarse a ellas. Dentro de la competencia tributaria exclusiva de la federación se ubicaban los gravámenes al comercio exterior; a la renta; a la producción y explotación de recursos naturales cuyo dominio directo corresponde a la nación de acuerdo con el artículo 27 constitucional; a la industria, cuando ésta requiera formas especiales de tributación; y a servicios públicos o concesiones federales. La Convención también recomendó otorgar competencia a los Estados para legislar de común acuerdo en materia de herencias, legados y donaciones, pero con la intervención de las autoridades federales en la determinación tanto de las tarifas como de las bases generales de dicha tributación. Además se sugirió que la participación

correspondiente a la federación en los rendimientos de este gravamen debía ser igual en toda la República.

Otras conclusiones fueron: gravar a la industria y al comercio en forma uniforme a iniciativa presentada por la federación y las entidades federativas. El rendimiento de estos gravámenes debía repartirse entre los niveles de gobierno señalados y los municipios en la proporción que las autoridades federales y locales conviniesen y con relación al rendimiento de los impuestos que en ese momento existían sobre esas actividades; se sugirió instituir el derecho de los estados y de los municipios a recibir participaciones de los impuestos federales sobre la renta, la producción y explotación de los recursos naturales consignados en el artículo 27 constitucional y sobre la industria. Por último concluyó la Convención que se prohibiese absolutamente la imposición sobre productos agropecuarios, excepto en el caso de Yucatán que tendría dicha competencia transitivamente. Las recomendaciones de esta Segunda Convención Nacional Fiscal tampoco fueron puestas en vigor.

En enero de 1934 se reformó la fracción X del artículo 73 constitucional otorgándose al Congreso de la Unión la facultad de legislar sobre energía eléctrica, por lo que se dotaba a la federación de la competencia tributaria sobre dicha actividad. Se concedió también a los estados y a los municipios participación en los impuestos federales sobre esa materia en la proporción que las autoridades federales y locales conviniesen. En 1936 el presidente Cárdenas envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas a la constitución también con objeto de solucionar el problema de la coincidencia en materia fiscal. Este proyecto no fue aprobado, pero es importante por las soluciones que en él se apuntaban, ya que varias de sus proposiciones se establecieron años después.⁴

A finales de 1938 fue promulgado el Código Fiscal de la Federación que estableció las reglas básicas aplicables a todos los impuestos federales, salvo que las leyes específicas indicasen lo contrario.⁵ Entre las disposiciones generales del Código una de las más importantes fue la contenida en el artículo 11, de acuerdo con el cual todas las reglas de derecho fiscal que establecen cargas en el causante deben ser aplicadas en forma restrictiva. Por lo tanto para que una obligación fiscal tenga consecuencias jurídicas debe estar claramente especificada por el derecho. Esta obligación no puede ser creada por uso, costumbre o analogía, lo cual significa la aplicación estricta del principio de legalidad en materia fiscal. En ese mismo año se creó el Tribunal Fiscal de la Federación introduciendo el proceso contencioso-administrativos en el sistema jurídico mexicano. Pero la defensa del contribuyente frente a las autoridades fiscales es tema de otro tabajo de esta colección.

⁴ Cfr. Margáin, *op. cit.* También, Navarrete F. Alfredo, "El financiamiento del desarrollo económico en México", en *Cincuenta años de revolución. La Economía*, FCE, México 1960, pp. 523-535.

⁵ Cfr. Fix-Zamudio, Héctor, "Introducción al estudio del proceso tributario en el derecho mexicano", en *Perspectivas del derecho público en la segunda mitad del siglo XX*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969, pp. 1055 a 1139.

La iniciación de la segunda guerra mundial y su etapa previa permitieron un auge transitorio de la economía mexicana por lo que la federación y las entidades federativas incrementaron sus ingresos, posponiendo la solución de diversos problemas hacendarios. Ante las ganancias extraordinarias que se generaron en esta época se creó, en 1939, la ya referida Ley del Impuesto Sobre la Renta del Superprovecho, siendo su tasa más elevada de 35% cuando la utilidad sobrepasaba el 33% del capital invertido. También en 1939 se estableció un estímulo fiscal a las "actividades industriales completamente nuevas", concediendo exenciones en varios de los impuestos federales.

En 1941 se emitió una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que ratificó la base cedular y que sufrió importantes modificaciones en 1943. Los cambios operados fueron básicamente un aumento en las cédulas del comercio; productos del capital; y la correspondiente a la explotación del suelo. Además se creó el impuesto sobre dividendos de las sociedades con una tasa del 8% proporcional. En el ámbito de los estímulos fiscales, en 1941, se emitió la Ley de Industrias de Transformación que exceptuó a determinadas empresas del pago de las cédulas I y II, así como del impuesto federal del timbre.

En 1942 se adicionó la fracción XXIX del artículo 73 constitucional en la cual se contienen las materias sobre las que la federación tiene competencia fiscal exclusiva. Estas materias están descritas dentro del capítulo relativo a los aspectos impositivos de la Constitución Mexicana. Asimismo se adicionó la fracción IX del artículo 117 constitucional también anteriormente descrito.

Una nueva Ley de Fomento de Industrias de Transformación se expidió en 1946 concediendo diversas franquicias fiscales a las industrias nuevas y necesarias. Este ordenamiento definió como industrias nuevas a "las que se dediquen a la manufactura o fabricación de mercancías que no se producen en el país"; y como las industrias necesarias a las que no pudiendo ubicarse en la categoría de nuevas, manufacturasen o fabricasen bienes que no se producían en cantidad suficiente para satisfacer el mercado nacional.

En 1947 se celebró la Tercera Convención Nacional Fiscal. Los resultados de ésta así como la posterior evolución de las relaciones fiscales entre la federación y las entidades federativas hasta la fecha, es un tema que se trata en el capítulo relativo al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. También en ese año y derivado de la convención señalada se creó el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles como un gravamen general al consumo lo que permitió abandonar varios impuestos indirectos. Si bien la creación de Ingresos Mercantiles representó un avance en la evolución de los gravámenes al consumo tuvo el inconveniente de ser repercutible en cascada al consumidor final provocando diversos problemas que son mencionados en el capítulo sobre el Impuesto al Valor Agregado.

En el ámbito de la imposición al ingreso en 1948 se estableció la Ley sobre Utilidades Excedentes cuya tasa más alta era del 25%. En 1953 se promulgó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que una vez más ratificó la estructura cedular: Se gravó el ingreso proveniente de: I) Comercio; II) Industria; III) Agricultura; IV) Salarios; V) Servicios Personales Independientes; VI) Capital, en el cual se incluía el impuesto sobre beneficios distribuibles; y VII) Concesiones

Gubernamentales. El gravamen sobre las utilidades excedentes eran aplicables a quienes percibían ingresos provenientes de las tres primeras cédulas.

El estímulo a la industrialización siguió siendo una de las preocupaciones fundamentales del gobierno federal durante el período 1950-59. Con objeto de incrementar la reinversión desde 1949 se concedió una deducción del 10% de las utilidades repartibles. También en 1954 se estableció la posibilidad de que los industriales dedujeran otro 20% además del 10% antes señalado, obteniendo así una exención importante en el pago del impuesto sobre la renta de las empresas, si dicha cantidad se reinvertía en las mismas. Es decir esta reforma permitía no cubrir el impuesto sobre dividendos correspondientes a la totalidad de las utilidades repartibles, si así lo solicitaba el causante y decidía mantener los dividendos sin distribuir con el doble objetivo de liberarse de la carga fiscal, y de emplearlos en la expansión de la empresa. En 1956 hubo otra reforma con la misma finalidad.

Otro estímulo importante fue la reforma introducida en 1954, mediante la cual se autorizó a los industriales a depreciar aceleradamente la maquinaria de sus empresas permitiendo así que la renovaran y actualizaran. Además en 1949 se liberaron del gravamen sobre imposición de capitales las obligaciones industriales, con el propósito de canalizar el ahorro de los particulares a las actividades productivas. Por otra parte, se redujo a la mitad el impuesto sobre la renta tanto a agricultores como a ganaderos, y en 1954 se amplió dicha medida a la industria pesquera. También existieron diversos estímulos para los pequeños empresarios.

En 1954 se expidió la Ley para el Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias que otorgó a cierto tipo de industrias exenciones de impuestos de importación, exportación, timbre, ingresos mercantiles y renta. Esta Ley concedió exenciones a industrias por diez años cuando eran consideradas básicas; por siete años a las semi-básicas y por cinco años a las industrias secundarias. En forma paralela a esta legislación se estableció un plan de control y prohibición de importaciones para obligar que la demanda de mercancías y maquinaria se surtiera en el mercado nacional. Se delineó la "política de sustitución de importaciones", del llamado crecimiento hacia adentro que fue sostenida en la década de los 50 y de los 60, para ser sustituida en la década de los 70 por la de fomento de exportaciones. A esta última se hace referencia en el capítulo de la Imposición al consumo.

Uno de los aspectos más importantes de la evolución de la legislación tributaria fue la promulgación en 1964 de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo por primera vez, al menos teóricamente, la base global del ingreso e introduciendo así la posibilidad práctica de la progresividad en el impuesto federal más importante. Este nuevo sistema permitió un incremento de los ingresos federales, pero no pudo corregir sustancialmente la tendencia regresiva del sistema tributario mexicano. Diversos obstáculos jurídicos para gravar a los sujetos de alto ingreso como la existencia de acciones al portador; la discriminación de las fuentes de ingreso a pesar de la anunciada globalización, así como la creciente importancia de los impuestos al consumo hicieron que el orden tributario mexicano fuese calificado como altamente regresivo. Durante la década de 1960-70 se incrementó considerablemente el impuesto federal sobre ingresos mercan-

tiles repercutiendo en forma especial en los sujetos de bajo ingreso. En el ámbito jurídico una de las innovaciones más importantes fue la promulgación de un Nuevo Código Fiscal de la Federación en 1967, que derogó al de 1938 promoviendo la modernización y la actualización en esta área de la administración pública.

Con objeto de incrementar los ingresos del Estado y hacer frente a los crecientes déficit presupuestales de la federación, durante la primera parte de la década de los años 70 se efectuaron "reformas fiscales" en 1971, 1972 y 1973, y "ajustes fiscales" en 1974. Algunos de los resultados fueron el aumento en las tasas del impuesto sobre productos del trabajo, y el aumento de tarifas en algunos renglones del impuesto sobre productos del capital. Además se siguió recargando notablemente la imposición indirecta. La consecuencia fue que por una parte se gravó muy pesadamente a los asalariados que son causantes cautivos de la imposición al ingreso, especialmente a los de ingresos medios y por otra parte se aumentaron los gravámenes a los consumidores finales a través de la imposición indirecta.⁶

En el campo de los estímulos fiscales cabe referir que la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias de 1954 fue abrogada en diciembre de 1975. En 1979 se emitió un nuevo decreto que establece estímulos fiscales para el fomento del empleo y la inversión en las actividades industriales. En ese mismo año se establecieron zonas geográficas para la ejecución del Programa de Estímulos para la Desconcentración Territorial de las Actividades Industriales previsto en el Plan Nacional de Desarrollo Urbano. En el presente año cabe mencionar el decreto que dispone el otorgamiento de estímulos a las exportaciones de productos manufacturados en el país y el decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país.

A raíz de la flotación del peso mexicano de 1976 se adicionó un título a la Ley del Impuesto sobre la Renta a finales de ese año creando la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias. El objeto era gravar las utilidades que derivasen del incremento de precios en exceso de los aumentos de costo. Se trató así de gravar las utilidades especulativas, sin frenar la inversión productiva. Sin embargo, en el contexto de la política de estímulo de las exportaciones, que comentamos en otro capítulo, en 1977 se estableció un estímulo fiscal en relación con esta tasa del Impuesto sobre la Renta a las empresas que incrementasen sus utilidades brutas por exportaciones y por servicios en el extranjero a residentes fuera del país. Esta tasa sobre utilidades brutas extraordinarias se suprimió en 1978 al considerarse superada la crisis que la motivó.

También en el ámbito de la imposición al ingreso en 1978 se efectuaron importantes cambios en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En primer término se amplió el objeto del impuesto al ingreso de las personas físicas para gravar todos los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito que obtengan los individuos durante un año de calendario, aunque siguen sin gravarse los ingresos en servicios. El propósito de esta reforma es la globalización para facultar al fisco a exigir a

⁶ Cfr. Retchkiman, Benjamín, *Política fiscal mexicana. (Reflexiones)*, Textos Universitarios, UNAM, México, 1979, p. 229.

los contribuyentes la identificación de todas sus fuentes de ingreso. Esto junto con los mecanismos administrativos del IVA integran el nuevo sistema de fiscalización con el que se intentará combatir la evasión que es uno de los más importantes problemas del sistema tributario mexicano. Por otra parte no se cambió el objeto del impuesto al ingreso global de las empresas. Otra reforma importante fue la reducción de la tarifa del impuesto a las personas físicas, ya que aumentaba la carga fiscal al elevarse el ingreso nominal de los individuos, sin que significase un incremento de su ingreso real. Esta situación se agudizó por el proceso inflacionario de los últimos años en México. Asimismo se corrigió un antiguo defecto en el sistema del impuesto al ingreso de las personas físicas que consistía en lo siguiente: Si bien se eximía a los trabajadores que sólo percibían el salario mínimo del gravamen al ingreso, los que obtenían cantidades superiores eran gravados por la totalidad de su precepción lo que afectaba principalmente a quienes ganaban ingresos superiores al salario mínimo en forma moderada, aplicándose una carga fiscal desproporcionada. En virtud de esta reforma se exime para todas las personas físicas una cantidad equivalente al monto del salario mínimo y sólo se aplica la tarifa sobre el ingreso que exceda a dicho monto, buscando beneficios a quienes perciben ingresos de nivel bajo o medio; pero este aspecto del gravamen es tratado específicamente en el capítulo relativo a la imposición al ingreso.

III. LA IMPOSICION AL CONSUMO

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El IVA. Antecedentes, perfil teórico y la exposición de motivos de la ley

El 1o. de enero de 1980 entró en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), aprobada por el Congreso de la Unión en diciembre de 1978 quedando así el año de 1979 para informar sobre el nuevo impuesto y establecer los mecanismos necesarios para su correcta administración. El impuesto al valor agregado sustituyó al impuesto sobre ingresos mercantiles, que era el gravamen general sobre las ventas, así como a varios impuestos sobre consumos específicos.

Antes de describir sintéticamente la ley y el reglamento del impuesto al valor agregado conviene referir algunas consideraciones acerca de la imposición al consumo con objeto de explicar sus características y su significado. La imposición al consumo se puede dividir desde un punto de vista técnico-formal en dos grandes grupos: primero los impuestos sobre el consumo de bienes o servicios específicos y segundo los impuestos generales a las ventas, que recaen sobre el consumo de bienes o de servicios. Estos últimos pueden ser monofásicos cuando gravan una de las etapas del proceso de producción o comercialización va sea al nivel del fabricante, mayorista o minorista, o bien multifásicos cuando recaen sobre dos o más fases de los señalados procesos de producción y distribución.

Los impuestos multifásicos sobre las ventas pueden a su vez asumir dos modalidades, ya que pueden gravar el valor total de las ventas o bien el valor añadido en cada una de las etapas de la producción y/o distribución.

En cuanto a la evolución histórica de la imposición al consumo, conviene señalar que la creación de gravámenes generales sobre las ventas que sustituyeran a numerosos impuestos indirectos, constituye un importante avance al tratar de dar un tratamiento homogéneo al consumo de bienes y servicios en general, aunque en numerosos países subsisten, junto con el tipo de impuesto señalado, gravámenes sobre consumos específicos. Sin embargo, el principal inconveniente de este tipo de tributo es que grava el valor total de las ventas, repercutiéndose en cascada desde el inicio de la elaboración del producto hasta el consumidor final, debiendo pagar éste un precio muy elevado, en virtud de que el impuesto se grava sobre la totalidad del precio del producto en todas y cada una de las etapas que integran los procesos de comercialización. Otra fase de la evolución de la tributación al consumo la constituye el impuesto al valor agregado que ha derogado en casi todos los países capitalistas desarrollados, que gravan el consumo a nivel nacional, a la imposición general sobre las ventas repercutibles en cascada, precisamente por sus efectos acumulativos.

El impuesto al valor agregado de tipo consumo grava el valor que un ente, generalmente una empresa, añade en el curso de sus operaciones a los bienes y servicios que adquiere de otros entes, para después enajenarlos o prestar servicios. En términos de aplicación práctica, el impuesto al valor agregado suele ser analizado desde dos perspectivas: 1) como un impuesto a las ventas, y 2) como un posible sustituto de la imposición al ingreso de las empresas. Es decir, el gravamen al valor agregado es un término genérico aplicable a más de un tipo de impuesto, y es claro que nos referimos al IVA como un impuesto sobre las ventas.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se explica que se propuso como un sustituto del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, establecido en 1947, época en la que representó un instrumento de modernización del sistema fiscal ya que permitió abandonar gravámenes como el impuesto federal del timbre sobre las facturas que debían expedir los comerciantes, así como los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales, que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban el nivel de precios.

A juicio del ejecutivo, expresado en la exposición de motivos de la Ley del IVA, el impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM) cumplió con su función en su momento, pero propuso que fuese sustituido por el IVA en virtud de que el desarrollo económico del país ha provocado una mucho mayor complejidad de los procesos de producción y distribución. El ejecutivo federal reconoció que la principal desventaja del ISIM fue su efecto acumulativo, ya que se pagaba en cada una de las etapas de producción y comercialización, provocando alzas de precios que afectaban a los consumidores finales. En el sistema de la imposición al consumo repercutible en cascada se gravan en primer término todos los insumos que utiliza el productor en la elaboración de un bien recargando el precio. Además en el proceso de comercialización se causaba normalmente la tasa general del 4 por ciento en repetidas ocasiones, por lo que cuanto más largo era el proceso de distribución más alto era el impuesto, afectando particularmente a los sujetos de bajo ingreso, así como a los habitantes de zonas aisladas, y acusando

la regresividad en el sistema fiscal. En síntesis, el impuesto sobre ingresos mercantiles por sus efectos acumulativos y su repercusión en cascada provocaba distorsiones en los procesos de comercialización, constituía una fuerte presión inflacionaria y acentuaba la regresividad en el sistema fiscal mexicano. Otro de los argumentos sostenidos por el ejecutivo para introducir el IVA fue que el impuesto sobre ingresos mercantiles perjudicaba a las pequeñas y medianas empresas al encarecer éstas sus productos por repercutirse entre sí los impuestos, otorgando una ventaja no deseada a las grandes empresas verticalmente integradas. Por último en la exposición de motivos de la ley se argumenta que la experiencia internacional muestra claramente la evolución de la imposición al consumo hacia gravámenes del tipo del valor agregado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en México y su Reglamento

El Impuesto al Valor Agregado⁷ lo causan las personas física, las personas morales o las unidades económicas que en el territorio nacional realicen los siguiente actos o actividades:

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

De esta forma la ley del IVA se aparta de los criterios operativos seguidos por este impuesto en otros países que gravan la habitualidad, la comercialización o la finalidad de lucro. Por lo contrario, en México cualesquiera de los sujetos señalados que efectúen algunas de las cuatro actividades antes enunciadas causan el impuesto al valor agregado. De esta forma se amplían tanto el objeto como los sujetos pasivos del impuesto con el fin de incrementar la recaudación, en virtud de los problemas financieros del gobierno federal.

Cabe señalar que el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicado en el Diario Oficial del 19 de diciembre de 1979, en su artículo 3o. se refiere también a los sujetos pasivos del impuesto y aclara que se entiende por empresa, para efectos de la mencionada ley, la persona física o moral o la unidad económica que realice actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca en los términos del artículo 16 del impuesto sobre la renta. Además se buscó evitar los riesgos de un decrecimiento en la recaudación al sustituir la tasa general del cuatro por ciento sobre el valor total de las ventas que establecía el impuesto sobre ingresos mercantiles por la del 10 por ciento, pero que es sólo aplicable al valor que se añade en cada fase del proceso de comercialización, especialmente en el caso de la enajenación de bienes. En efecto, el IVA establece como tasa general el 10 por ciento por la realización de las operaciones descritas, salvo que se efectúen en determinadas zonas del país como son: las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del

⁷ Cfr. el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

país, y la colindante con Belice, Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y Baja California Sur.⁸ En este caso la tasa aplicable será del 6 por ciento, pero que no gravará las importaciones. El artículo 2o. de la Ley del IVA precisa que es necesario que la entrega del bien o la prestación del servicio personal independiente se lleve a cabo en las citadas zonas. Asimismo el artículo 5o. del reglamento determina que para los efectos del artículo 2o. de la ley se consideran residentes en las franjas fronterizas o en las zonas libres, a los contribuyentes con uno o varios establecimientos en dichas franjas o zonas, por lo que toca a los actos o actividades que realicen dichos establecimientos. Este mismo artículo del reglamento añade disposiciones aplicables a los comitentes y a los servicios prestados para las instituciones de seguros o fianzas y sus agentes.

En el artículo 1o. de esta Ley se establecen diversas disposiciones que determinan el perfil del impuesto al valor agregado. En primer término se aclara que el impuesto en ningún caso forma parte de los valores que grava, tratando así de evitar el efecto acumulativo. También se determina que el contribuyente trasladará el impuesto en forma expresa y por separado a quienes adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente, o bien quienes reciban servicios; con ello se pretende evitar el ocultamiento del gravamen como sucedió con el impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM).

El artículo 3o. de la Ley determina que la federación, las entidades federativas y los municipios deberán pagar el impuesto cuando estén en los supuestos previstos por la ley, pero que no actúen en funciones de derecho público. A estas autoridades se añaden como causantes del impuesto los organismos descentralizados; las instituciones o asociaciones de beneficencia privada; las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos. Estos entes deberán aceptar la traslación, pagar el valor agregado y a su vez trasladarlo de acuerdo con los preceptos de la ley. Para determinar el impuesto, se ha escogido el sistema de acreditamiento que consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley la tasa del 10 por ciento (o del 6 por ciento en las zonas referidas). El artículo 4o. de la ley agrega que se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda.

El capítulo II de este ordenamiento está destinado a la enajenación de bienes que es una de las principales actividades que grava el IVA. Es claro que la ley sigue el sistema de definiciones amplísimas que comprenden un sinnúmero de actividades, para después establecer las excepciones, y evitarse el legislador la carga de precisar todas las situaciones en las que puedan incurrir los potenciales causantes del impuesto. Para efectos de la ley se entiende por enajenación de bienes, toda transmisión de propiedad de bienes; pero no comprende la que se realice por causa de muerte, ni por fusión de sociedades. En cuanto a la donación,

⁸ Cfr. los artículos 1o. v 2o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

no está gravada salvo cuando la efectúen empresas que no la puedan deducir para efectos del impuesto sobre la renta.

En este caso el artículo 19 del reglamento aclara que no deben pagar el impuesto las donaciones que efectúen las empresas con fines de promoción o publicidad, siempre que sean deducibles en los términos de la señalada Ley del Impuesto sobre la Renta. Posteriormente, el artículo 8o. de la ley incluye dentro del sistema del IVA a las ventas con reserva de dominio, precisándola como enajenación de bienes, desde la celebración del contrato, a pesar de que la transferencia de la propiedad opere con posterioridad o no llegue a efectuarse. En este último caso la propia ley prevé que se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente.

También establece este artículo que se consideran como enajenación de bienes las adjudicaciones, aun en favor del acreedor; el fideicomiso que deba considerarse como enajenación de bienes, en los términos del Código Fiscal de la Federación, y el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, aunque se admite prueba en contrario. En cuanto a este último punto el artículo 20 del reglamento precisa que no se pagará el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios, cuando sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltante de bienes por caso fortuito o fuerza mayor.

Posteriormente se exceptúan del pago del impuesto la enajenación de determinados bienes que podemos agrupar en varias categorías; en primer término se exceptúa el sueldo del pago del gravamen; tampoco se paga el IVA por la transmisión de construcciones adheridas al suelo y destinadas para casa-habitación. Se aclara que cuando sólo se utilicen parcialmente las construcciones para el fin señalado, no se paga el impuesto por dicha parte. Por último, la fracción II del artículo 9o. de la ley señala que los hoteles no están exceptuados del pago del impuesto. El reglamento establece varios criterios para considerar que una construcción adherida al suelo es destinada a casa-habitación. El primero de ellos es cuando se utilizó para este propósito cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de enajenación. En segundo lugar, cuando se trata de construcciones nuevas se debe atender al destino para el cual se construyó considerando las licencias o permisos de construcción, o bien las especificaciones del inmueble; por último se establece que se considerará destinada a casa-habitación la construcción que sin reunir los requisitos señalados, se pacte en su enajenación que se destinará a ese fin. Sin embargo, se exige garantizar el impuesto que hubiese correspondido, y el propio reglamento en el párrafo tercero del artículo 21 señala la forma de garantizar el gravamen, así como el requisito para la cancelación de la garantía.

Tampoco se paga el impuesto por la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, lo que significa según la ley, cuando no se modifica su estado, forma o composición. Asimismo, el artículo 9o. dispone que están exceptuados diversos productos alimenticios como: carne en estado natural (fracción IV); tortillas, masa, harina y pan, sean de maíz o trigo (fracción V); leche natural y huevo cualquiera que sea su presentación (fracción VI); azúcar, mascabado y

piloncillo (fracción VII); sal (fracción VIII); agua no gaseosa ni compuesta, excepto hielo (fracción IX).

Otra categoría de bienes cuya enajenación está exceptuada es la integrada por la maquinaria y equipo que sólo sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes.⁹ Se pretende no gravar a la producción del sector primario, dadas sus características sociales, así como no obstaculizar ni encarecer la producción de alimentos. Por otra parte no están incluidos dentro de esta excepción la maquinaria y equipo destinados a la industrialización de los productos agrícolas y ganaderos.

Una categoría más de bienes por cuya enajenación no se debe pagar el IVA¹⁰ está constituida por los libros, periódicos y revistas, así, como por la explotación y transmisión de los derechos de autor. También están exceptuados del pago por concepto de valor agregado la enajenación de moneda nacional y monedas extranjeras, así como de partes sociales y títulos de crédito salvo que se trate de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de éstos se esté obligado a pagar el impuesto. El reglamento incluye dentro de esta categoría, exceptuando del pago del IVA, a la enajenación de acciones y los dividendos pagados en acciones.¹¹ La fracción XVII del artículo 9o. determina que quienes enajenan instituciones de crédito de su propiedad tampoco deberán pagar el impuesto, pero no quedan comprendidas en esa excepción, aclara el precepto, la enajenación de construcciones adheridas al suelo no utilizadas como casa-habitación, ni los bienes recibidos en fideicomiso. Es en el ámbito de la enajenación de bienes, en el que se pueden observar con precisión, las ventajas que representa un impuesto al consumo con la estructura de valor agregado sobre un impuesto acumulativo y repercutible en cascada, especialmente en un país que se caracteriza por sus prolongados procesos de comercialización. Como refiere la exposición de motivos, no se trata de pagar una tasa del 10 por ciento en lugar de una del 4 por ciento, ya que esta última suele gravar al consumidor final con un impuesto acumulado en las sucesivas etapas y que llega a ser mucho mayor en la realidad que la tasa del 10 por ciento.

El capítulo III de la ley grava la prestación de servicios personales independientes lo que implica una mecánica de operación del impuesto al valor agregado relativamente diferente en relación con la enajenación de bienes, ya que en numerosos casos, al sustituir la tasa general del 4 por ciento del impuesto sobre ingresos mercantiles por la del 10 por ciento del IVA sí existe un aumento de la carga fiscal. Esto se da en virtud de que para lograr una distribución de la carga tributaria que evite un aumento en el gravamen, deben efectuarse varias etapas en el proceso de comercialización de bienes o de servicios. Pero el problema en el ámbito de la prestación de servicios es que con frecuencia ésta se agota en una sola fase, por lo cual dicha etapa se encuentra gravada con la tasa general del 10 por ciento. Para efectos de la ley se considera como prestación de servicios inde-

⁹ Cfr. fracción XII, artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

¹⁰ Cfr. artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

¹¹ Cfr. fracción VI del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IVA.

pendientes, la realización de obligaciones de hacer que efectúe una persona en favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen, así como el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. Igualmente se comprende bajo el concepto enunciado toda obligación de dar, de no hacer, o de permitir que asuma una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada como enajenación o uso o goce temporal de bienes.¹² En cuanto a las obligaciones de hacer, se considera que el contrato de obra a precio alzado o por administración es prestación de servicios, según el artículo 29 del reglamento. El mismo artículo agrega que si la prestación la realiza una empresa, el impuesto estará a su cargo y lo trasladará al dueño de la obra. Este puede acreditar el impuesto correspondiente a dicha contraprestación y a los gastos efectuados por su cuenta.

Otras fracciones del artículo 14 de la ley, que consignan actividades incluidas dentro del concepto de prestación de servicios personales independientes son:

1) El transporte de personas o bienes (fracción II), pero posteriormente se exceptúa del pago del impuesto el transporte público de personas limitándose a gravarlas cuando se requiera concesión o permiso federal para operar (fracción V del artículo 15);

2) El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento (fracción III del artículo 14); sin embargo, están exceptuados del pago del impuesto: el aseguramiento contra riesgos agropecuarios; los seguros de vida; las comisiones de agentes y los reaseguros correspondientes a dichos seguros (fracción IX del artículo 15);

3) El mandato, la comisión, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución (fracción IV del artículo 14), salvo el caso de las comisiones de agentes y corresponsales de las instituciones de crédito, así como las comisiones de agentes y corredores de bolsa (fracciones X y XI del artículo 15);

4) La asistencia técnica y la transferencia de tecnología (fracción V del artículo 14).

Por último el señalado artículo 14 de la ley determina que no se considera prestación de servicios independientes cuando la actividad se realiza en forma subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciben ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Después del amplísimo concepto de prestación de servicios independientes que establece la Ley del IVA, considerando como tal las obligaciones de hacer, dar o permitir de una persona en favor de otra a título oneroso, el artículo 15 determina las exenciones. Aclara que no causarán el impuesto los servicios prestados en forma gratuita (fracción III); determina que no se pagará el impuesto por los servicios prestados directamente por la Federación, Estados, el Distrito Federal y municipios que no correspondan a sus funciones de derecho público (fracción I); tampoco los servicios prestados por instituciones públicas de seguridad social, ni los de enseñanza que tengan autorización o reconocimiento de

¹² Cfr. el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación (fracciones II y IV); también están exceptuados determinados servicios relacionados con la elaboración de alimentos (fracciones VII, VIII), y algunos prestados al sector agropecuario (fracción VI). En cuanto a estos últimos, el artículo 30 del reglamento dispone que está comprendido dentro de los servicios consignados en esta fracción, y por lo tanto también exceptuados del IVA, el suministro de energía eléctrica utilizado en el bombeo o riego para fines agrícolas y ganaderos.

Por otra parte, tampoco se paga el IVA por los servicios prestados por instituciones de crédito, los realizados por bolsas de valores con concesión para operar, o por casas de bolsa. Además se exceptúan del pago del impuesto los servicios prestados por determinadas organizaciones a sus miembros, como los partidos políticos; los sindicatos obreros; cámaras de comercio, industriales, y de otras actividades económicas; algunas agrupaciones gremiales y con fines científicos, políticos, religiosos y culturales que están enumerados por la fracción XII del artículo 15. Tampoco se cobra el IVA por concepto de boleto de entrada a los espectáculos públicos, aunque no se asimilan a éstos los realizados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta, o de baile y centros nocturnos por lo que en estos casos sí se deberá pagar el impuesto. Probablemente con objeto de evitar conflictos con determinados grupos de interés se exceptuó del pago del IVA la prestación de servicios de carácter profesional, cuando ésta requiera título conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, organizaciones profesionales, asociaciones o sociedades civiles, según lo prescribe la fracción XIV del artículo 15 de la ley. En este caso cabe agregar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según lo dispone el reglamento, publicará las listas de los servicios de carácter profesional cuya prestación requiera título.¹³ Asimismo se añade que por los servicios consignados en las referidas listas, no se pagará el impuesto aun cuando para la actividad concreta no se requiera que el profesionalista se ostente como tal, o cuando quien proporciona el servicio no tenga título, ampliándose considerablemente la excepción del pago del IVA por este concepto. También están exceptuados del pago de este impuesto los servicios prestados por artistas, locutores, toreros o deportistas, cuando realicen actividades cinematográficas, teatrales, de radiodifusión de variedades, taurinas o deportivas. Por último, tampoco se paga el gravamen por los servicios prestados por los autores a que se refiere la Ley Federal de Derechos de Autor.

El capítulo IV se refiere al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y se señalan el arrendamiento, el usufructo, o cualquier otro acto, sin importar la denominación o la forma jurídica que se les asigne, por el cual una persona concede a otra el uso o goce temporal de bienes a cambio de una contraprestación. En forma coherente con las exenciones establecidas en los capítulos anteriores, tampoco se paga el impuesto de acuerdo con el artículo 20 de la ley, por el uso o goce temporal de: el suelo (fracción I); los inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación (fracción II). Sin embargo, se especifica que el inmueble con varios destinos o usos estará exceptuado sólo en

¹³ Cfr. el artículo 32 del Reglamento de la Ley del IVA.

la parte destinada o utilizada para casa-habitación. Además no están exentos del pago del IVA los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o bien que se utilicen como hoteles o casas de hospedaje. El reglamento especifica que cuando un bien inmueble destinado a casa-habitación se proporcione amueblado, se pagará el impuesto por el total de las contraprestaciones, a pesar de que se celebren contratos distintos por los bienes muebles e inmuebles. Sin embargo, no se debe considerar amueblada la casa-habitación cuando se proporcione con muebles adheridos permanentemente a la construcción, con muebles de cocina, y de baño, así como los que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones generales. (Artículo 35 del reglamento.) Tampoco se paga el IVA por el otorgamiento del uso o goce de fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderas (fracción III); la maquinaria y el equipo que sólo puedan ser utilizados en la agricultura o ganadería, sin quedar exceptuados cuando dicha maquinaria y equipo se utilicen para industrializar los referidos productos agrícolas o ganaderos (fracción IV); por último cuando se otorgue el uso o goce temporal de libros, periódicos y revistas.

De acuerdo con la ley se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en el territorio nacional, cuando en éste se encuentra el bien al entregarse para la realización de dicha actividad. En cuanto al pago del impuesto, éste debe efectuarse en el momento que sean exigibles las contraprestaciones en favor de quien otorga el bien y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente. Para efectos del cálculo del IVA sobre el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la ley determina que se debe considerar el valor de la contraprestación pactada a favor de quien otorga el bien, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorga esta prestación por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Los capítulos V y VI de la Ley del IVA se refieren a la importación y exportación de bienes y servicios, por lo que serán tratados en otra parte de este trabajo. El capítulo VII se refiere a las obligaciones de los contribuyentes, las que son desarrolladas y precisadas en el reglamento. Entre las obligaciones de los contribuyentes consignadas en el artículo 32 de la ley destacan: 1) Llevar los libros de contabilidad y registro que señale el reglamento. Asimismo efectuar, conforme al mismo, la separación de las operaciones por las que deba pagarse el gravamen, de aquellas liberadas del pago por la ley; así como separar aquellas por las que proceda el acreditamiento de las que no den lugar a este derecho. Por su parte el reglamento determina que los contribuyentes del IVA llevarán los libros de contabilidad y registro a que estén obligados para los efectos del impuesto sobre la renta, y cuando el contribuyente no cause este último gravamen, llevará como mínimo los libros diarios, mayor, y de inventarios y balances debidamente autorizados. 2) En cuanto a los comisionistas, deben separar, tanto en su contabilidad, como en los registros de sus operaciones, las actividades que lleven a cabo por cuenta propia, de las que efectúen por el comitente. 3) Es obligación de los contribuyentes expedir documentos que comprueben el valor de la contraprestación

pactada, señalando en los mismos, expresamente y por separado el IVA que se traslada a quien adquiera bienes, los use o goce temporalmente o perciba los servicios. De esta forma pretende evitarse, como comentamos anteriormente, que el impuesto tenga efectos acumulativos, ocultándose en el precio. Estos documentos deberán entregarse o enviarse a quien tenga a su cargo la contraprestación dentro de los 15 días naturales siguientes a aquel en el que se realicen los supuestos de los actos o actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La ley determina también, que se deben presentar las declaraciones en las oficinas autorizadas, aun cuando por alguno de los meses o por el ejercicio no se hayan realizado actos o actividades por los que se deba pagar el IVA o bien si habiéndose efectuado no resulte cantidad a pagar. En el supuesto de que un contribuyente tenga varios establecimientos presentará por todos una declaración mensual o del ejercicio, según sea el caso, en las oficinas autorizadas que correspondan al domicilio fiscal del contribuyente. Sin embargo, esta disposición no es aplicable a las importaciones ni cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental. En este último caso el contribuyente pagará el impuesto presentando una declaración en las oficinas autorizadas dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación. La ley no exige que formule una declaración anual ni mensual, ni se determina que el causante lleve contabilidad, pero deberá expedir documentos que comprueben el valor de la contraprestación pactada y conservar dicha documentación durante cinco años.

Los representantes de los causantes del IVA no residentes en el país con cuya intervención éstos efectúen actividades por los que deba pagarse dicho gravamen, están obligados a formular a nombre de sus representados, las declaraciones correspondientes y pagar el impuesto respectivo por el que tendrán responsabilidad solidaria. El reglamento especifica que estos causantes cuando no tengan representante en el territorio nacional, podrán designarlo sólo para presentar declaraciones, avisos, promociones o solicitudes a su nombre.¹⁴

En el caso de la enajenación de bienes inmuebles que causen el IVA, consignada en escritura pública, corresponde a los notarios, corredores, jueces, y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcular el impuesto bajo su responsabilidad y enterarlo dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio.

También en el capítulo relativo a las obligaciones de los contribuyentes se consigna la posibilidad de que la contraprestación que perciba el contribuyente no sea en dinero, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, determinando que se considerará como valor de éstos en el mercado, o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta en el caso de la donación cuando por ella se deba pagar el IVA. En las permutas y pagos en especie, el gravamen al valor agregado se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se transmita, o por el uso o goce temporal que se proporcione, o bien por cada servicio que se preste.¹⁵

¹⁴ Cfr. el artículo 32 de la Ley del IVA, y el artículo 48 del Reglamento.

¹⁵ Cfr. el artículo 34 de la Ley del IVA.

Una de las principales objeciones al establecimiento del impuesto al valor agregado en los países en desarrollo es su relativa complejidad, lo cual puede afectar particularmente a pequeños empresarios al obligarles a cumplir con determinados requisitos administrativos. Para evitar esa situación el artículo 35 de la Ley establece la posibilidad de que a ciertos sujetos las autoridades fiscales les estimen el valor de sus operaciones por las que deban pagar el IVA. En efecto, el precepto referido señala que las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios, cuando sean causantes menores conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, con ingresos anuales menores a \$ 1,500,000.00, pagarán el IVA en los términos de la ley, salvo que el fisco les estime el valor de sus actividades. En este último caso las personas señaladas llevarán los registros simplificados de sus operaciones que determinen las autoridades fiscales. Estos sujetos del impuesto no tienen obligación de calcular, ni de declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondan a sus actividades que causen el IVA. La propia ley establece el procedimiento a seguir para la determinación del impuesto a pagar, pudiendo deducir el gravamen al valor agregado que se les hubiere trasladado.

La estimación que efectúen las autoridades no está sujeta a plazo fijo, por lo que tiene vigencia hasta que las propias autoridades formulen una nueva. Sin embargo, los contribuyentes deben solicitar la rectificación de la estimación al aumentar las contraprestaciones reales por la realización de actividades gravadas por el impuesto. En el caso de que las autoridades verifiquen que el total de las contraprestaciones por las que el causante deba pagar el impuesto es superior, en más de un 20%, a la última estimación practicada, ésta se rectificará, cobrándose las diferencias que procedan más los recargos de ley. El sistema estimativo de pago del IVA no es aplicable a la enajenación de inmuebles; al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; ni al mandato, la comisión, la correduría, la agencia, la representación, la consignación o la distribución.

Los contribuyentes que estén bajo el sistema de la estimación efectuada por el fisco deben recabar y conservar por el término de cinco años la documentación relativa al impuesto que les es trasladado, así como expedir los documentos que reúnan los requisitos fiscales a solicitud del adquirente de los bienes o el usuario del servicio. En éstos se debe especificar el impuesto que corresponda a los actos por los que deba pagarse. La ley determina que para los efectos de la estimación de las autoridades fiscales deben tomarse los indicadores que permitan calcular el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto y menciona: El importe de las compras efectuadas; inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en el que estén establecidos los negocios; número de trabajadores que tengan a su servicio y sus respectivos sueldos; pagos las cuotas al IMSS etcétera, incluyendo informaciones recabadas de terceros.¹⁶

El Capítulo VIII de la ley se refiere a las facultades de las autoridades fiscales. En primer término se establecen sanciones cuando se omita el presentar una o más declaraciones para el pago del impuesto. Asimismo las autoridades podrán

¹⁶ Cfr. los artículos 36 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

determinar estimativamente el valor de las actividades que causen el IVA en los casos a que se refieren las fracciones I a IV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta disposición autoriza al fisco para estimar el impuesto sobre el ingreso global de las empresas en varios casos en los que ocurran irregularidades, no se presenten declaraciones, violando los términos establecidos; no se presenten los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no se proporcionen los informes que se les soliciten, cuando la contabilidad del negocio del causante adolezca de determinados vicios, etcétera. El artículo 40 de la Ley del IVA prescribe que cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueren determinadas por las autoridades, se presumirá que los bienes adquiridos fueron enajenados. El valor de dicha enajenación se calcula conforme a un procedimiento establecido por la propia ley, el cual también se aplicará para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso si no pudiese determinarse el monto de la adquisición, se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, o bien se atenderá al valor de mercado o avalúo.

El capítulo IX se refiere a las participaciones a las entidades federativas, tema que será tratado en el capítulo relativo a la coordinación fiscal. Sin embargo, es oportuno precisar cuáles son los gravámenes que los Estados y el Distrito Federal se comprometen a no mantener en caso de adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y percibir así participación por la recaudación del IVA.

Estos niveles de gobierno se comprometen a “no mantener” impuestos locales o municipales sobre determinados actos y actividades, aunque el compromiso se debe entender también para no establecerlos. En primer término las entidades federativas no gravarán “los actos o actividades por los que deba pagarse el IVA”, ni las prestaciones o contraprestaciones que deriven de dichos actos; tampoco la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto. Sin embargo, el artículo 42 permite que los Estados o el Distrito Federal graven la enajenación de construcciones por las que deba pagarse el IVA, estableciendo una excepción a la prohibición antes mencionada. La fracción II del artículo 41 prohíbe a las entidades señaladas gravar la enajenación de bienes o la prestación de servicios cuando unos u otros se exporten. Tampoco cuando se trate de la enajenación de bienes consignada en el artículo 13 de la ley. De acuerdo con las fracciones III y IV del artículo 41 los Estados y el Distrito Federal no deben gravar bienes que integren el activo o el capital de las empresas. Tampoco los intereses pagados a instituciones de crédito o bancos del extranjero. El propio artículo que comentamos dispuso que no se mantendrían impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en los gravámenes federales que les correspondan. Las prohibiciones anteriores no deben entenderse, según el artículo 42, como limitaciones a las entidades federativas para gravar la propiedad o posesión del suelo o de construcciones, ni para establecer gravámenes sobre la transmisión de propiedad de los mismos. Asimismo no está prohibido para los Estados ni para el Distrito Federal gravar diversos aspectos de la propiedad raíz siempre que no se discrimine en contra de los contribuyentes del

IVA. Las entidades federativas tampoco podrán gravar la producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica, así como diversos actos que realicen las empresas dedicadas a dichos fines. La única excepción es el impuesto a la propiedad privada que grava la tierra. En las disposiciones transitorias se determinó que la Ley del IVA abrogaba la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y 17 leyes de impuestos sobre consumos específicos.¹⁷

El Impuesto al Valor Agregado y el Comercio Exterior

La importación de bienes y servicios

La Ley del Impuesto al Valor Agregado grava la importación de bienes o de servicios y considera como tal, según el artículo 24 del ordenamiento señalado:

1) La introducción en el país de bienes extranjeros; 2) La adquisición por personas residentes en México de bienes intangibles enajenados por no residentes en el país; 3) El uso o goce temporal en el territorio nacional de bienes intangibles por personas no residentes en él; 4) El uso o goce temporal en México de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero; 5) El aprovechamiento en el territorio nacional de los servicios personales independientes

17 Efectivamente al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el artículo segundo transitorio dispuso que quedaban abrogadas: 1. La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; 2. La Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes; 3. La Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices; 4. La Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama; 5. La Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados; 6. El Decreto por el cual se fijaba el impuesto que causaban el benzol, toluol, xilol, y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo interior del país; 7. La Ley del Impuesto a la Producción de Cemento; 8. La Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos; 9. La Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras; 10. La Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule; 11. La Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio y Televisión; 12. La Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo; 13. La Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal; 14. La Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes; 15. El Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles; 16. El Decreto que establece el Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz; 17. La Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal; 18. La Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

Por otra parte subsisten varios gravámenes al consumo. La fracción IV del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para 1980 determina que dicho nivel de gobierno percibirá recursos provenientes de gravámenes: a la compraventa de aguas envasadas; sobre azúcar, mieles incristalizables, alcohol, cabezas y colas, aguardiente y envasamiento de bebidas alcohólicas; sobre tenencia o uso de automóviles y sobre automóviles nuevos. Asimismo subsisten impuestos sobre compraventa de cacao; producción y consumo de cerveza; consumo de energía eléctrica; compraventa de ixtles de lechugilla y palma; venta de gasolina; petroquímica y varios impuestos sobre tabacos labrados; teléfonos; y sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación. Otros impuestos que consigna el artículo 1o. recaen sobre la adquisición de inmuebles (f. V); y sobre seguros (f. VI).

gravados por el IVA cuando se presten por no residentes en el país. Sin embargo, esta prescripción no es aplicable al transporte internacional. El reglamento añade, en el artículo 37, que el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por no residentes en él, comprende los prestados desde el extranjero y los que se presten en el país.

De acuerdo con la ley y el reglamento no se paga el impuesto al valor agregado por las importaciones de bienes y servicios que no causen dicho gravamen por su enajenación o su prestación en el país.¹⁸ Tampoco se pagará el impuesto por las importaciones que según la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Pero, en el caso de que los bienes importados temporalmente se otorguen para su uso o goce en el país, se gravarán aplicándose las disposiciones respectivas (capítulo IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado). Además, la introducción en el país de los equipajes y menajes de casa que señala el Código Aduanero no paga el IVA.

Por último, los residentes en las poblaciones mexicanas de las fronteras del país, no pagarán el impuesto por la importación de ciertos artículos de primera necesidad.¹⁹

El artículo 26 de la Ley determina cuándo se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios y señala los supuestos aplicables a los bienes tangibles e intangibles; el caso del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y de la prestación de servicios. El artículo 27 de la ley especifica la forma de calcular el IVA. En el caso de los bienes tangibles se considera el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionando este gravamen y los que se causen por efectuar dicha importación. Cuando se importen ciertos bienes o servicios como los descritos en las fracciones II a V del artículo 24 y que fueran enumerados al inicio del subcapítulo, se tomará en cuenta el valor que les correspondería, en la Ley del IVA, a la enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios en el territorio nacional. Por otra parte al importar bienes tangibles, el pago del impuesto debe hacerse conjuntamente con el impuesto general de importación. Para determinar el valor sobre el que se pagará el IVA se deben considerar los impuestos efectivamente pagados al momento de la importación. El IVA que se pague al importar bienes, da lugar al acreditamiento que establece el artículo 4o. de la ley.

La exportación de bienes y servicios

Con objeto de estimular la competitividad de los productos mexicanos en el exterior, el gobierno federal estableció diversas medidas fiscales como la devolución de los impuestos indirectos y de los gravámenes de importación a los exportadores. Esta política se delineó principalmente en la década de los 70, ya que durante los años 50 y 60 se atendió a la "sustitución de importaciones". El

¹⁸ Cfr. El artículo 25 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado; el artículo 38 del Reglamento.

¹⁹ Cfr. El artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

acentuado déficit de la balanza de mercancías y servicios, así como la revisión de la política de crecimiento hacia adentro, determinaron la necesidad de promover las exportaciones; por tanto, en marzo de 1971 se crearon los CEDIS. Uno de los antecedentes más importantes de este sistema de estímulo a las exportaciones es el subsidio triple establecido el 27 de septiembre de 1961. En virtud de esta medida se concedía a los exportadores: 1) Devolución de impuesto de importación; 2) Devolución del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; 3) Reducción del Impuesto sobre la Renta. Este acuerdo derogó varias circulares que concedían devoluciones de impuestos a los exportadores. El beneficio del subsidio triple se otorgaba casuísticamente sólo a los productores que exportasen productos finales, excluyéndose, por lo tanto, a quienes negociaran bienes intermedios. Al igual que los subsidios anteriores, éste sólo servía al exportador para saldar pasivos fiscales, era intransferible, no monetizable y el derecho se perdía tres meses después de la exportación.

El sistema de los CEDIS establecido en 1971 transformó el subsidio triple en doble, pues autorizó la devolución de impuestos indirectos que gravan el producto y sus insumos, así como del impuesto general de importación. Este sistema no se aplicó sólo a productos finales, sino que se amplió a bienes intermedios. El acuerdo que creó los CEDIS también fue casuístico; éstos eran utilizables, al igual que el anterior subsidio, sólo para el pago de impuestos federales, intransferibles y prescribían a los cinco años contados a partir de la fecha de su expedición. En 1975 se amplió el estímulo del CEDI, pero a raíz de la flotación del peso mexicano en 1976 se terminó con el motivo de los subsidios a las exportaciones y surgió la posibilidad de una ganancia extraordinaria temporal para los exportadores. Se establecieron varios gravámenes a la exportación de productos manufacturados; pero el proceso inflacionario que siguió a la flotación del peso terminó con la ganancia extraordinaria y con el motivo de dichos impuestos a las exportaciones. En octubre de 1976 se eliminaron la mayor parte de estos gravámenes, y en abril de 1977 se reinstalaron los CEDIS con un criterio casuístico, a cargo de la Secretaría de Comercio. A pesar de la dificultad de evaluar el impacto de los estímulos fiscales a las exportaciones, la introducción del sistema CEDIS permitió el incremento substancial de la exportación manufacturera en México. Un estudio reciente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público indica que si la tendencia de las exportaciones de 1965-70 se hubiera sostenido en 1972 se habría logrado la cifra de 380 millones de dólares, y en 1973 la de 440 millones. Pero con la introducción de los CEDIS las cifras reales de exportación de manufacturas fueron de 500 millones de dólares en 1972, y de 740 en 1973. Sin embargo, al entrar en vigor el impuesto al valor agregado se modificó en varios aspectos el sistema.

El IVA y las exportaciones de bienes o servicios

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 29 que las empresas residentes en el país no pagarán el impuesto cuando exporten bienes

o servicios, y considera como tal: 1) La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la legislación aduanera; 2) La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país o quien resida en el extranjero; 3) El uso o goce temporal en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país; 4) El aprovechamiento en el extranjero, de los servicios prestados por residentes en el país de: asistencia técnica y de operaciones de maquila para exportación en los términos del reglamento del Código Aduanero. El aprovechamiento de estos servicios en el extranjero comprende tanto los prestados desde el territorio nacional como los que se realicen en el extranjero; 5) La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país; 6) La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que no se considera prestada en territorio nacional. Esta disposición remite al último párrafo del artículo 16 de la ley, el cual determina que para este tipo de transportación se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. Además señala que la transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozará del mismo tratamiento.

Con el sistema de imposición indirecta del tipo valor agregado, el exportador de los bienes o servicios señalados puede elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades a que se refiere el artículo 4o. de la ley. El artículo 30 del ordenamiento citado aclara que también proceden ambas opciones, cuando las empresas residentes en el país, exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

Otros gravámenes al comercio exterior

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1980 publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1979, y que como aseveramos es la norma jurídica que contiene todas las fuentes de financiamiento del nivel de gobierno señalado, determina en la fracción VIII de su artículo 1o. que se deben cobrar los siguientes gravámenes a la importación: (1) El impuesto General de Importación en los términos de la tarifa respectiva; (2) El 2% sobre el valor base del impuesto general; y (3) El 3% adicional sobre el impuesto general así como el 10% sobre el impuesto general de importaciones por vía postal. En cuanto a la exportación, la fracción IX del señalado artículo 1o. determina que la federación percibirá los ingresos de: (1) El Impuesto General de Exportación en los términos de la tarifa respectiva; (2) El 1% adicional sobre el impuesto general de exportaciones de petróleo crudo y gas natural y sus derivados, y el 2% en las demás exportaciones. Además el 10% sobre el impuesto general en exportaciones por vía postal. Estos gravámenes se aplican en el contexto de la Ley de Valoración Aduanera establecida en 1978, la cual modifica y actualiza el régimen impositivo en la materia. Según la exposición de motivos de ese ordenamiento legal los objetivos son: facilitar el despacho aduanero de mercancías al aceptarse los valores declarados por los importadores que sólo quedan sujetos a revisión posterior; asegurar la equidad en la valoración; vigorizar el régimen arancelario, así como prevenir y combatir tanto la evasión fiscal como la corrupción administrativa.