

ANÁLISIS DE LA NATURALEZA Y REGULACIÓN JURÍDICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por María Teresa del Niño Jesús Cadena Solórzano*,
Rebeca Lizbeth Juárez Blancas**,
Aarón Ernesto Fuentes Ramírez*** y
Angélica Anahí Meneses Elizalde****

SUMARIO: Introducción. I. Antecedentes del Impuesto al Valor Añadido. II. Naturaleza jurídica del Impuesto al Valor Agregado. III. Actividades sujetas al Impuesto al Valor Agregado. IV. Mecanismo del Impuesto al Valor Agregado V.- Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El Impuesto al Valor Agregado grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios, los arrendamientos, las exportaciones e importaciones; fue implantado en México, para sustituir al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, porque evita la concentración vertical de las empresas; disminuye la carga tributaria del consumidor final del producto, ya que grava el incremento de valor de producto en cada etapa productiva y fomenta las exportaciones debido a que se trata de un impuesto neutral al consumo.

PALABRAS CLAVE: Impuesto al Valor Agregado; IVA.

ABSTRACT: The value-added tax levied on the sale of goods, provision of services, leases, exports and imports, was introduced in Mexico to replace the Mercantile Revenue Tax Law, because it avoids the vertical concentration of enterprises; decreases the tax load on the final end user, and levies the increased value of the product at each stage of production and encourages exports because it is a neutral tax on consumption.

KEYWORDS: Value-added tax; VAT.

* María Teresa del Niño Jesús Cadena Solórzano: Maestría en Derecho Fiscal por la Universidad Nacional Autónoma de México. Abogada postulante, maestra de diversas materias a nivel licenciatura y maestría, así como Directora de área, en el Consejo de la Judicatura Federal y en la Dirección General de Amparos Contra Actos Administrativos, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Actualmente funge como Secretaria de Acuerdos de la Segunda Sala Regional Metropolitana.

** Rebeca Lizbeth Juárez Blancas: Egresada de la Licenciatura de Derecho en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, generación 2008-2012, realizó su servicio social en la Segunda Sala Regional Metropolitana, se desempeña como asistente de la Licenciada María Teresa del Niño Jesús Cadena Solórzano en la Universidad Insurgentes, a partir del 12 de febrero de 2012.

*** Aarón Ernesto Fuentes Ramírez: Catedrático de la Licenciatura en Derecho, impartiendo la materia de Derecho Fiscal en la Universidad Insurgentes Plantel Tlalpan, fecha 12 de septiembre de 2011 a 6 de enero de 2012, actualmente se desempeña como Secretario Auxiliar de Secretaria de Acuerdos en la Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

**** Angélica Anahí Meneses Elizalde: Maestra en Derecho Fiscal, Primer Cuatrimestre, fecha 2012 a la actualidad, asistente de la Licenciada María Teresa del Niño Jesús Cadena Solórzano en la Universidad Insurgentes, a partir del 11 de marzo de 2012.

INTRODUCCIÓN

Es de señalarse, que a fin de determinar los antecedentes del impuesto al valor añadido se estimó necesario remontarnos a uno de los primeros análisis doctrinarios, efectuado por Nicolas Kaldor en relación con el impuesto al gasto y en este contexto se valoraron los antecedentes del tributo que llevaron a su implantación paulatina en la Unión Europea, África y América Latina.

I.- ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

I.1.- ANÁLISIS DOCTRINAL DEL IMPUESTO AL GASTO

Es de destacarse que la importancia del Impuesto al Gasto, radica en lo enfatizado por Nicolas Kaldor, en el sentido de que es una vía de acceso a la capacidad de pago de los contribuyentes de forma indirecta al ser un tributo complementario, que por su propia naturaleza real recae sobre bienes, no sobre personas; de manera que difícilmente admite un tratamiento progresivo por productos, es decir, pagará proporcionalmente el mismo tributo quien adquiera una botella de licor al año que el que compre cien; o su primer automóvil frente al que adquiera el cuarto o quinto y es flexible, debido a que la recaudación se modifica con las cifras de consumo, si bien no presentan picos extremos, tienden a ser sensibles a los cambios de la economía, descendiendo en las fases recesivas y en buena medida, provocándolas, creciendo en las de auge y puede generar un proceso inflacionario.

I.2.- ORÍGENES DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

En Francia, aproximadamente en el año de 1925, se aplicó el “impuesto a las ventas”, mismo que era un sistema que se caracterizaba por ser un “impuesto en cascada” también conocido como fenómeno de “imposición acumulativa”, que consistía en cubrir un impuesto sobre otro impuesto de la misma naturaleza.

Una vez que la economía francesa reflejó que el sistema de imposición acumulativa se había agotado dio lugar a la creación del Impuesto al Valor Añadido, su primera versión de este impuesto, se aplicó el 1° de abril de 1954 y posteriormente al resto de la Comunidad Económica Europea, a algunos países Africanos y así como a algunos países Latinoamericanos, entre ellos México.

El Impuesto al Valor Añadido fue introducido en la mayor parte de los sistemas europeos con una preocupación de simplificación de los existentes sistemas fiscales. Ha sido así presentado como un impuesto general sobre el consumo moderno, que en gran medida sustituyó a una multitud de impuestos específicos en cascada.

El sistema común cuyo efecto era una tributación del Impuesto al Valor Añadido, radica en que se calcula en función del valor añadido en cada etapa de la producción y de la cadena de distribución y se entera de manera fraccionada con arreglo a un sistema de pagos parciales que permite a los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Añadido acreditar el importe de impuesto que hayan pagado a otros sujetos pasivos sobre las compras que hayan efectuado para su actividad comercial en la etapa precedente; lo que permite asegurar la neutralidad del impuesto, sea cual sea el número de operaciones; de modo que el Impuesto al Valor Añadido recae en última instancia en el consumidor final, en forma de porcentaje aplicado al precio final del bien o del servicio o de la importación y es la suma del impuesto causado con motivo de los valores añadidos en cada etapa de producción y de distribución.

1.3.- LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO EN LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

La Comunidad Económica Europea, al implantar el Impuesto al Valor Añadido de común acuerdo procedió a eliminar los controles fiscales en las fronteras interiores en cualquier operación efectuada entre Estados de dicha Comunidad, razón por la cual procedieron a crear una base imponible uniforme por lo que están sujetos a dicho impuesto las entregas de los bienes, las prestaciones de servicios efectuados a título oneroso en cada uno de los países, así como las importaciones de los bienes; en términos de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -Sistema común del Impuesto al Valor Añadido: base imponible uniforme-; misma que ha sido modificada en numerosas ocasiones a fin de ajustar dicho impuesto a la realidad económica de la Unión Europea, mediante diversas directivas que son las siguientes:

“La Directiva 2000/65/CE, modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del Impuesto al Valor Añadido. En efecto, las normas para la determinación del deudor planteaban problemas a los operadores de menores dimensiones activos en varios Estados miembros en el sentido de que podían verse obligados a designar un representante fiscal como deudor del impuesto en el país en el que entregaban sus bienes o prestaban servicios, siendo que no estaban establecidos en dicho país. Con motivo de la adopción de la legislación en materia de cooperación administrativa que regula la asistencia mutua entre los Estados Miembros, y debido a la necesidad de simplificar el régimen común del Impuesto al Valor Añadido, el nuevo artículo 21 prevé que en el futuro la designación de un representante fiscal por los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país sea opcional.

La Directiva 2001/115/CE modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar y modernizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el Impuesto al Valor Añadido. El objetivo consiste en armonizar las condiciones impuestas a la facturación estableciendo, en particular, una lista de menciones obligatorias y creando un marco jurídico y técnico común para la facturación electrónica. Se trata asimismo de permitir aprovechar el desarrollo de las nuevas tecnologías.

La Directiva 2002/38/CE introduce modificaciones de lo dispuesto en la Sexta Directiva sobre el Impuesto al Valor Añadido. Se trata de someter al Impuesto al Valor Añadido determinados servicios electrónicos prestados por operadores de terceros países a personas establecidas en la Unión Europea y no sujetas al impuesto. Se implantará, pues, un régimen especial y el país donde se produzca el consumo habrá de velar por que los operadores cumplan sus obligaciones. Entre los servicios afectados figuran el suministro de música, películas, juegos, imágenes, textos e información, el alojamiento de sitios informáticos y el suministro de programas informáticos.

La Directiva 2003/92/CE modifica las normas de aplicación del Impuesto al Valor Añadido a las entregas de gas y electricidad con el fin de facilitar el funcionamiento del mercado interior. Tiene por objeto, en particular, suprimir los problemas actuales de doble imposición y de ausencia de imposición, así como las distorsiones de competencia entre comerciantes.

Si bien es cierto que, las normas anteriores funcionaban correctamente en un contexto nacional, no estaban adaptadas a la liberalización del mercado y la internacionalización de las entregas de gas y electricidad. Por ese motivo, las nuevas normas contemplan: la imposición del Impuesto al Valor Añadido en el Estado donde se produzca la entrega o el consumo de gas o electricidad; un procedimiento obligatorio de liquidación que ya no impone el registro a efectos del IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO cuando compradores y proveedores no están establecidos en el mismo Estado; la imposición de los costes de acceso y de utilización de las redes de distribución en el Estado en que está establecido el adquirente.

La Directiva 2004/7/CE modifica al procedimiento de adopción por parte de los Estados Miembros de medidas de inaplicación de la Directiva 77/388/CEE. Tiene por objeto simplificar y modernizar el procedimiento por el cual el Consejo puede autorizar a los Estados miembros, en virtud de los artículos 27 y 30 de la Sexta Directiva sobre el Impuesto al Valor Añadido, a introducir en su legislación medidas especiales de inaplicación

del régimen común del Impuesto al Valor Añadido, bien para simplificar la percepción del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, bien en el marco de un acuerdo celebrado con un tercer país o un organismo internacional. Por razones de transparencia y seguridad jurídica, la directiva contempla, en particular, la supresión de la posibilidad de aprobación tácita de medidas de inaplicación. Así pues, toda medida de inaplicación autorizada ha de ser objeto de una decisión explícita adoptada por el Consejo a propuesta de la Comisión. La Directiva establece asimismo que, cuando reciba una solicitud de un Estado Miembro relativa a una medida de inaplicación, la Comisión debe comunicar a dicho Estado que dispone de todos los datos necesarios para presentar al Consejo, en los tres meses siguientes al envío de dicha información al Estado solicitante, una propuesta de autorización o una comunicación en la que expondrá sus posibles objeciones. En aras de una aplicación más uniforme de las normas comunes relativa al Impuesto al Valor Añadido, la directiva contempla la atribución de competencias ejecutivas al Consejo para que pueda adoptar, sobre la base de una propuesta de la Comisión, medidas que garanticen el cumplimiento de dichas normas.

La Directiva 2004/15/CE modifica el apartado 6 del artículo 289 de la Sexta Directiva sobre el Impuesto al Valor Añadido con objeto de prorrogar dos años el periodo de aplicación de los tipos reducidos del Impuesto al Valor Añadido a los servicios de gran intensidad de mano de obra.

La Directiva 2004/66/CE adapta la Directiva 77/388/CEE, a raíz de la adhesión a la Comunidad Europea de los diez Estados Miembros nuevos el 1 de mayo de 2004.

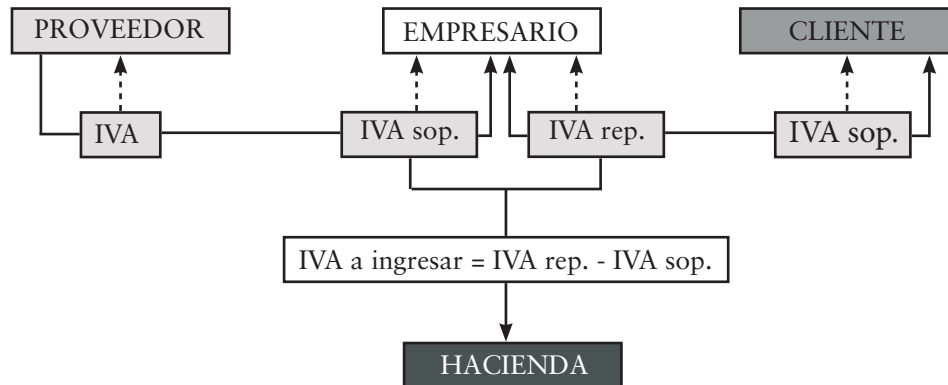
La Directiva 2005/92/CE tiene por objetivo prorrogar desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010 el nivel mínimo del tipo normal del Impuesto al Valor Añadido (15 %).

La Directiva 2006/69/CE tiene por objeto modificar la Sexta Directiva sobre el Impuesto al Valor Añadido a fin de brindar a los Estados miembros la oportunidad de adoptar rápidamente medidas con base legal para atajar el fraude y la evasión fiscales en ámbitos concretos.¹”

¹ Sexta Directiva sobre el Impuesto al Valor Agregado: Base Imponible Uniforme, http://europa.eu/legislation_summaries/other/l31006_es.htm

I.4.- EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA

El Impuesto al Valor Añadido es regulado por la Ley 37/1992 y su Reglamento R.D. 1624/1992; de los que se desprende que, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que tiene como finalidad gravar las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y la cesión de derechos, siempre que el enajenante dador del bien o prestador del servicio cedente del derecho sea empresario o profesional, incluyéndose también, las importaciones y exportaciones; de modo que de igual manera se aplica en operaciones interiores, en operaciones intra-comunitarias (entre países miembros de la Unión Europea) y en importaciones a España desde otros países que no sean Miembros de la Unión Europea, con una mecánica de gravar cada etapa productiva y la parte proporcional se entera a la Hacienda Pública Española, tal y como se desprende del siguiente cuadro:



El anterior cuadro, permite con meridiana claridad advertir que, en cada fase de producción-distribución, se entera el Impuesto al Valor Añadido en la Hacienda Pública Española causado en cada fase, así como que no afecta a las fases intermedias, ya que el empresario se limita a ingresar en Hacienda el exceso del Impuesto al Valor Añadido que repercute o cobra sobre el Impuesto al Valor Añadido que soporta o paga. Si el exceso fuese negativo (paga más de lo que cobra) la diferencia le es devuelta por la Hacienda Española, de modo que, el Impuesto al Valor Añadido no es ingreso ni gasto, sino un débito (Impuesto al Valor Añadido repercutido) o un crédito (Impuesto al Valor Añadido soportado) a favor de la Hacienda Pública.

I.4.1.- LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

I.4.1.1.- CONTRIBUYENTE

Lo es el vendedor o prestador del servicio, que luego ha de repercutirlo obligatoriamente sobre el adquirente hasta llegar a incidir el impuesto sobre el consumidor final mediante sus sucesivas repercusiones del impuesto, elevan-

do los precios, que son costeados por el destinatario final del impuesto; esta regla no opera para las importaciones y las operaciones entre residentes en la Unión Europea, en las que el contribuyente es el comprador.

1.4.1.2.- BASE IMPONIBLE

Se grava el valor íntegro o precio del producto o del servicio.

1.4.1.3.- EL TIPO O TASA. (ES MÚLTIPLE)

Hay tres tasas de Impuesto al Valor Añadido: 16%, el general; 7%, el reducido y 4%, el superreducido. Cuanto más primaria es la necesidad de un producto, menor es la carga de impuestos que soporta.

- El 16%, por regla general, es el porcentaje que se aplica a bienes y servicios en la mayoría de las ocasiones, como son electrodomésticos, ropa, calzado, bricolaje, tabaco y bebidas alcohólicas.
- El 7%, es el reducido; entre los principales bienes y servicios a los que se aplica esta tasa son: alimentos no incluidos en el Impuesto al Valor Añadido superreducido, entre otros lo son; transporte de viajeros, servicios de hostelería; entradas a teatros, circos, conciertos, cine, servicios funerarios; peluquerías; dentistas, edificios y viviendas.
- El 4%, es el superreducido; que grava a bienes y servicios calificados como de primera necesidad: pan, leche, quesos, huevos, verduras, frutas, hortalizas y tubérculos naturales, que no hayan sido modificados de ninguna forma, pero no incluye a los productos de la agricultura ecológica. También se aplica este tipo de Impuesto al Valor Añadido a libros, periódicos y revistas no publicitarios; medicamentos para uso humano; sillas de ruedas para minusválidos, prótesis y viviendas de interés social.

1.4.1.4.- EL OBJETO

Es el consumo, por lo que el destinatario del Impuesto al Valor Añadido es el consumidor.

Así debido a la naturaleza del Impuesto al Valor Añadido, es uno de los llamados impuestos anticipados por ser exigido a personas que, según la voluntad del legislador, no son aquellas cuya capacidad económica se pretende gravar; es decir, estos impuestos anticipados se crean con un mecanismo de aplicación en el que quien ha de pagarlos sólo está dotado de una capacidad jurídica de

contribuir, obligado a pagar un impuesto que él no debe soportar; en virtud de lo cual, la propia ley tributaria establece el procedimiento para que sea luego trasladado al sujeto destinatario titular de la capacidad económica.

I.4.1.5.- LOS SUJETOS DEL IMPUESTO

Los podemos identificar como:

- a) De un lado, los sujetos obligados al pago del impuesto; los contribuyentes, que intervienen como transmitentes o prestadores del bien o del servicio gravado por el impuesto.
- b) Por otro lado, el destinatario de este último, sujeto titular de la capacidad económica que se pretende gravar, es decir, sujeto al que se supone capaz de soportar el pago del impuesto.

I.4.2.- EL HECHO IMPONIBLE

La situación jurídica que actualiza la causación del Impuesto al Valor Añadido, debe de analizarse, desde diversos puntos de vista, como lo son el elemento objetivo, el espacial, el temporal, los regímenes especiales de tributación y las exenciones, a fin de delimitar su conceptualización.

I.4.2.A.- ELEMENTO OBJETIVO

El hecho imponible en el Impuesto al Valor Añadido está constituido por cada operación concreta realizada por empresarios o profesionales, con carácter habitual, a cambio de precio contraprestación, y que pueda encuadrarse en alguna de las siguientes categorías:

- 1.- Operaciones interiores. Entrega de bienes o prestaciones de servicios realizadas dentro de la Península Española y las Islas Baleares; que no solo se refieren a la entrega de bienes materiales, sino también a la cesión de derechos, constitución de derechos, préstamos, permutas, etc. La palabra bienes, por tanto, está definida en un sentido económico, por ello, se reitera, comprende tanto los bienes materiales (cosas) como los inmateriales como lo son derechos, dinero, propiedad industrial e intelectual, patentes, etc.; (artículos 4 a 6 y 8 a 12 de la Ley 37/1992).
- 2.- Operaciones intracomunitarias. Están definidas como aquellas que se rea-

licen entre personas situadas en dos o más Estados miembros de la Unión Europea. Son llamadas, en la Ley, operaciones intracomunitarias, y tienen un régimen fiscal propio distinto de las operaciones interiores del apartado 1, (artículos 13 a 16 de la Ley 37/1992).

3. Importaciones. Asimismo se gravan, las Operaciones interiores descritas en el apartado 1, es decir las relativas a enajenaciones cuando constituyan importaciones a España desde países que no pertenezcan a la Unión Europea. Al igual, que ocurre con las operaciones intracomunitarias, las importaciones de otros países tienen su propio régimen de Impuesto al Valor Añadido, (artículos 17 a 19 de la Ley 37/1992).

I.4.2.B.- ELEMENTO ESPACIAL

El hecho imponible del Impuesto al Valor Añadido se actualiza con motivo de una operación interior, una operación intracomunitaria o una importación y el elemento espacial es el lugar donde el hecho imponible se realiza.

A ese fin, se identifican operaciones realizadas en España con motivo de la entrega de bienes inmuebles, prestaciones de servicios; así como los que se realicen por las empresas y profesionales que tengan en España su sede, (artículos 68 y 69 de la Ley 37/1992).

Estas reglas generales, han sido objeto de una serie de excepciones, cuando los adquirentes de los bienes —en las operaciones interiores— son ciudadanos de otros países miembros de la Comunidad Europea o procedan de estos Estados o tratándose de servicios u operaciones intracomunitarias, en términos de los artículos 68, 70, 71 a 74 de la Ley 37/1992.

I.4.2.C.- ELEMENTO TEMPORAL

El impuesto se causa cuando la cosa se pone a disposición del enajenante o en su caso se preste el servicio o se importa el bien o servicio; no obstante, cuando se cobra anticipadamente precio de una u otro, hay que hacer un pago también anticipado o a cuenta de la cuota, sobre la base de dicho cobro (artículos 75 a 77 de la Ley 37/1992).

I.4.3.- RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

Son excepciones a la aplicación del régimen ordinario, y generalmente responden a la intención de simplificar y facilitar a los pequeños empresarios y comercian-

tes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin embargo, en algunos otros casos, su especificidad viene motivada para mejorar la técnica impositiva evitando la sobreimposición, como ocurre con el régimen especial de bienes usados, objetos de arte y bienes de colección, y el régimen especial de agencias de viajes.

A fin de ilustrar lo anterior, se estima que es necesario precisar lo siguiente:

I.4.3.1.- RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS, OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN

Se aplica a bienes que son susceptibles de reutilización; la característica fundamental del mismo es que se determina de una manera particular la base imponible, a partir del margen de beneficio del empresario (revendedor) y no por el importe total de la contraprestación recibida que es como se define con carácter general. Este régimen es voluntario para el sujeto pasivo, pudiendo el empresario optar en cada operación por el régimen ordinario o por el régimen especial.

Para que sea aplicable este régimen especial, generalmente se requiere que el Impuesto al Valor Añadido se encuentre incluido en el precio de los artículos comprados para revender, y que además, estas cuotas no sean deducibles por corresponder a adquisiciones realizadas a consumidores finales, o a empresarios o profesionales que realizan operaciones exentas de Impuesto al Valor Añadido; con este régimen se trata de eliminar la doble imposición que en caso contrario soportarían los bienes adquiridos para revender.

I.4.3.2.- RÉGIMEN ESPECIAL DE AGENCIAS DE VIAJES

Es un régimen obligatorio y aplicable a las operaciones realizadas por los empresarios cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

La base imponible de una operación, se identifica con el margen bruto de la misma, definiéndose éste como diferencia entre la cantidad total cargada al cliente excluido del Impuesto al Valor Añadido que grava la operación, y el importe efectivo de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

I.4.3.3.- RÉGIMEN ESPECIAL DE RECARGO DE EQUIVALENCIA

Este régimen fue establecido con el fin de facilitar el cumplimiento fiscal de los comerciantes minoristas, personas físicas y es un régimen obligatorio, el mis-

mo establece que los comerciantes minoristas no tienen ninguna obligación en relación con la liquidación del Impuesto al Valor Añadido; únicamente deben notificar al proveedor su pertenencia al régimen de recargo de equivalencia y el proveedor cuando les entregue las mercancías les repercutirá, el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

I.4.3.4.- RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

Fue establecido con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los pequeños empresarios agrícolas y es voluntario, salvo renuncia del sujeto pasivo. Los empresarios incluidos en este régimen especial no están obligados a efectuar el pago del impuesto; recuperan el Impuesto al Valor Añadido que hayan pagado en las compras mediante una compensación a tanto alzado, para lo que aplican un tipo compensatorio a las ventas que realizan.

La compensación viene a ser la diferencia, a favor del agricultor, entre el impuesto soportado por éste y el que tendría que repercutir por la entrega de sus productos; esta compensación se percibe sin presentar ningún tipo de declaración. El Real Decreto Ley 10/2000 aumentó la tasa al 8% para las actividades agrícolas y al 7% para las actividades ganaderas o pesqueras.

I.4.3.5.- RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Es un régimen voluntario establecido para las pequeñas y medianas empresas con la finalidad de facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones formales; actualmente, este régimen está coordinado con el de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que una actividad debe aplicar el mismo régimen en ambos impuestos. Es un régimen voluntario que se aplica salvo renuncia del sujeto pasivo y el cálculo de las cuotas de Impuesto al Valor Añadido se determina mediante la aplicación de unos índices o módulos objetivos al conjunto de la actividad. Las cuotas a ingresar, determinadas por este sistema de módulos, corresponden tanto al Impuesto al Valor Añadido como, en su caso, al recargo de equivalencia.

I.4.3.6.- OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

El 1º de enero de 1993, entró en vigor el denominado Mercado Interior en el ámbito de los países de la Unión Europea, lo que supuso la libre circulación de bienes y personas entre los diferentes estados miembros y la supresión de los controles en frontera con diversos objetivos.

En lo que se refiere al Impuesto al Valor Añadido, esta nueva situación trajo consigo el que se excluyeran los conceptos importación y exportación tratándose de los intercambios con países pertenecientes a la Unión Europea; los intercambios con estos países pasaron a denominarse adquisiciones (importaciones) y entregas intracomunitarias (exportaciones).

I.4.3.6.1.- OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Para alcanzar los objetivos marcados al crearse el Mercado Interior de la Unión Europea, las operaciones intracomunitarias siguen un sistema idéntico, al que tienen las operaciones económicas que se desarrollan en el interior de cada país.

Dada la enorme dificultad que plantea la tributación en origen de la totalidad de las operaciones intracomunitarias, la Directiva 91/680/CCE, se estableció un régimen transitorio que se rige por el principio general de la tributación en destino de las adquisiciones intracomunitarias, la exención de las entregas intracomunitarias y los regímenes particulares para ventas a distancia, adquisición de medios de transporte, operaciones triangulares; a fin de reforzar la armonización de los tipos impositivos y el intercambio de información entre los países miembros, como instrumentos que faciliten la abolición de las fronteras fiscales.

I.4.3.6.2.- OPERACIONES CON TERCEROS PAÍSES

Desde el punto de vista del Impuesto al Valor Añadido, el concepto de exportación está relacionado con la salida de bienes del territorio Impuesto al Valor Añadido de la Comunidad Europea; por consiguiente, incluye todas las salidas a terceros países y las salidas a Canarias, Ceuta y Melilla, así como al resto de los territorios que, formando parte de algunos de los países de la Unión Europea, no están gravados por el Impuesto al Valor Añadido.

Por otro lado, la legislación referente al Impuesto al Valor Añadido asimila a exportaciones determinadas operaciones que sin ser propiamente tales, tienen un tratamiento similar en cuanto a que gozan de exención plena. Entre las operaciones asimiladas a exportaciones se incluyen: el transporte de viajeros y sus equipajes por vía marítima y aérea procedentes o con destino fuera del territorio español de aplicación del Impuesto al Valor Añadido; determinadas operaciones relacionadas con buques y aeronaves y con las relaciones diplomáticas y consulares; y las relativas a las áreas exentas y regímenes suspensivos.

I.4.4.- OPERACIONES NO SUJETAS AL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto al Valor Añadido, en su artículo 7, establece cuáles son las operaciones no sujetas al impuesto referido, a continuación se enumeran algunas de este tipo de operaciones, a saber:

1. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.
2. Las entregas gratuitas de muestras de mercancías, sin valor comercial estimable.
3. Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito.
4. Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.
5. Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia.
6. Los servicios prestados por los socios a las cooperativas.
7. El autoconsumo de bienes y/o servicios cuando no haya existido deducción del Impuesto al Valor Añadido soportado en la producción o adquisición de dichos bienes y/o servicios.
8. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente, por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria.
9. Las concesiones y autorizaciones administrativas.
10. Las prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
11. Las operaciones realizadas por las comunidades para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.
12. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

I.4.5.- OPERACIONES EXENTAS

Las operaciones exentas del Impuesto al Valor Añadido por concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios, se delimitan de forma casuística, así como se distinguen las exenciones plenas y las exenciones limitadas.

La exención plena se aplica a las exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones (por ejemplo, entregas intracomunitarias) e implica que al empresario o profesional que realiza la exportación, y que no repercute el impuesto, se le permite deducir el Impuesto al Valor Añadido soportado.

La exención limitada supone la ausencia de tributación en la entrega del bien o servicio objeto de exención, pero sin posibilidad de deducir el Impuesto al Valor Añadido soportado en los productos y servicios incorporados a la producción, del bien o servicio, objeto de exención; los empresarios no pueden deducir el

Impuesto al Valor Añadido soportado en las operaciones exentas y se les obliga a trasladar a los precios esas cuotas soportadas y no deducidas, entre las operaciones que tienen exención limitada, se encuentran los servicios sanitarios, educativos, sociales, culturales, las operaciones de seguro y financieras, las entregas de terrenos rústicos y no edificables.

Al efecto, es de precisarse que la Ley 37/1992, establece la definición de los hechos imposables del Impuesto al Valor Añadido al enumerar las operaciones que, siendo transmisiones empresariales de bienes y derechos, no están sujetas al Impuesto al Valor Añadido, que son todas aquellas operaciones por las que se transmite en bloque todo el patrimonio del empresario, se trata de una norma casuística, tal y como se desprende del artículo 7 de la referida Ley 37/1992.

Asimismo a través de hipótesis casuísticas se establece la existencia de diversas operaciones interiores, intracomunitarias o importaciones o exportaciones que se encuentran gravadas y están exentas.

II.- NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado, al establecerse en México como lo señala Eduardo Reséndiz, sustituyó al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, cuyo sistema consistía en un tributo tipo cascada o piramidal que grababa cada una de las actividades económicas que tenían relación con las ventas desde 1948, a fin de superar dicho sistema, se implantó el Impuesto al Valor Agregado que no favorece la concentración vertical de las empresas; disminuye la carga fiscal del costo final del producto, ya que evita que cada actividad productiva se encuentre gravada; fomenta las exportaciones, es decir, es más fácil de armonizar que otro tipo de contribuciones y propicia un auto control, debido a que tanto las empresas como las personas físicas que son retenedoras de la parte proporcional del impuesto, de modo que los obliga a cuidarse unos a otros, enterando la parte proporcional del Impuesto al Valor Agregado que corresponde.

En México, como lo señala Eduardo Reséndiz, se abrogó el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y fue sustituido por el Impuesto al Valor Agregado, con apoyo del Fondo Monetario Internacional, circunstancias que dieron lugar a la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que fue aprobada por el Congreso en el mes de diciembre de 1978; la carátula del Diario Oficial de la Federación que corresponde al 29 de diciembre de 1978, en la que apareció publicada la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la siguiente:

DIARIO OFICIAL



ÓRGANO DEL GOBIERNO CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

PRIMERA SECCION

Director: Lic. RAFAEL MURILLO VIDAL

Registrado como artículo de
la clase en el año de 1964

MEXICO, VIERNES 29 DE DICIEMBRE DE 1978

TOMO CCCLII

No. 41

SUMARIO

PRIMERA SECCION		Acuerdo por el cual se fijan los precios de venta en la República Mexicana a los cigarrillos cortados		22
PODER EJECUTIVO				
SECRETARIA DE GOBERNACION		SECRETARIA DE ASENTAMIENTOS HUMANOS Y OBRAS PUBLICAS		
Ley reglamentaria de la Fracción V del Artículo 76 de la Constitución General de la República	1	Decreto por el que se reforma la Ley que crea el Instituto Nacional para el Desarrollo de la Comunidad Rural y de la Vivienda Popular	1	
Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación	1	Decreto que ordena la liquidación de las Juntas Federales de Mejoras Materiales	5	
Decreto por el que se reforma la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado	5	SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA		
SECRETARIA DE LA DEFENSA NACIONAL		Ley para la Coordinación de la Educación Superior		
Ley Orgánica del Banco Nacional del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, S. A.	5	Decreto que crea el Colegio Nacional de Educación Profesional Técnica	30	33
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO		-----		
Reglamento que señala los días del año de 1979 en que las Instituciones de crédito y organizaciones auxiliares podrán suspender sus operaciones, de acuerdo con lo que previene el artículo 93 de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares	10	Actos Judiciales y Generales	35 a 40	
SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO		SEGUNDA SECCION		
Acuerdo por el que la Secretaría de Programación y Presupuesto dispondrá la conducción a efecto de que con sujeción a las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se modifiquen los estatutos sociales de la empresa de participación estatal mayoritaria Inmobiliaria Bancen, S. A.		13	PODER EJECUTIVO	
SECRETARIA DE PATRIMONIO Y FOMENTO INDUSTRIAL		SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO		
Decreto por el que se reforma el artículo décimo segundo transitorio de la Ley de Inventiones y Marcas publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el día 10 de febrero de 1976 ...	14	Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1979	1	
Decreto mediante el cual el Ejecutivo Federal otorgará los estímulos que establece este Decreto a las empresas que lleven a cabo nuevas instalaciones industriales	14	Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta	14	
SECRETARIA DE COMERCIO		Ley del Impuesto al Valor Agregado		
Acuerdo por el cual se fijan los precios máximos de mesquite denixtamal y de venta de harina de maíznixtamalizado, masa de nixtamal y tortillas de maíz en la República Mexicana ..	16	Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda	41	
		Decreto de reformas a diversas disposiciones fiscales		
		Resolución Particular No. 1-II-32, relativa a la empresa Rot Química, S. A., ubicada en el Municipio de El Carmen, N. L.		
		7		
		TERCERA SECCION		
		PODER EJECUTIVO		
		SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO		
		Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales		
		1		
		SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO		
		Presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1979		
		16		

Aunado a lo anterior, es de tomarse en consideración que el sustento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra en su exposición de motivos, cuyo contenido es:

“C. Secretarios de la Cámara de Diputados del H Congreso de la Unión.- Presentes. Por instrucciones del C. Presidente de la República y para los efectos constitucionales, con el presente les envío las Iniciativas de Ley de Ingresos de la Federación para 1979; Ley del Impuesto al Valor Agregado; Ley de Coordinación Fiscal; Reformas y adiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta; Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales; Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal, para el ejercicio de 1979 y Reformas a la Ley de Hacienda y Departamento del Distrito Federal.

Reitero a ustedes en esta oportunidad las seguridades de mi consideración distinguida.

Sufragio Efectivo. No Reelección.

México, D. F., a 29 de noviembre de 1978.- El secretario, licenciado Jesús Reyes Heróles.”

- El C. Presidente: En virtud de que el señor licenciado David Ibarra Muñoz, Secretario de Hacienda y Crédito Público, ha expuesto los fundamentos de las iniciativas que viene a presentar, y de que dichas iniciativas han sido ya distribuidas entre los ciudadanos diputados, consulte la Secretaría a la asamblea si se les dispensa la lectura y se turnan desde luego a comisiones.

Un elemento importante en las modificaciones propuestas lo constituye el mecanismo del impuesto al valor agregado que se contiene en esta iniciativa y que de aprobarse vendrá a sustituir al impuesto federal sobre ingresos mercantiles. El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo era el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios.

No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgen deficiencias que es necesario corregir.

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

La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre ingresos

mercantiles derivado de que se causa en ‘cascada’, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

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

Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinan que en promedio los consumidores pagan más del 10% por los bienes o servicios que adquieren, como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del actual impuesto sobre ingresos mercantiles.”²

Del texto de la reproducción anterior, se advierte que la razón de que se sustituyera el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles por el Impuesto al Valor Agregado, fue porque el primero se sustentaba en un sistema de cascada, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumentaba los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva afectaban a los consumidores finales.

Además, dicha ley inició su vigencia hasta el 1° de enero de 1980, con un año después de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, lapso que permitió que los contribuyentes se enteraran y familiarizaran de la mecánica del cálculo del Impuesto al Valor Agregado.

II.1.- CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado grava el consumo de bienes y servicios en territorio nacional; las personas físicas y morales tienen la obligación de trasladarlo y cobrarlo cuando enajenen bienes, presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios; en los capítulos II al VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establecen las actividades gravadas, como se observa del siguiente cuadro:

² <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Estructura de la Ley del IVA 2010

		CAPÍTULO	ARTÍCULOS
Actividades gravadas	I	Disposiciones generales	1 al 7
	II	De la enajenación	8 al 13
	III	De la prestación de servicios	14 al 18-A
	IV	Del uso o goce temporal de bienes	19 al 23
	V	De la importación de bienes y servicios	24 al 28-A
	VI	De la exportación de bienes y servicios	29 al 31
	VII	De las obligaciones de los contribuyentes	32 al 37
	VIII	De las facultades de las autoridades	38 al 40
	IX	De las participaciones a las entidades federativas	41 al 43
		TRANSITORIOS	

ELEMENTOS DEL IVA, SUJETOS DE LA CARGA IMPOSITIVA Y OBLIGADOS

OBJETO	SUJETO	BASE	TASAS
La adquisición o consumo de los bienes o servicios gravados	Las personas físicas o morales que adquieran o consuman los bienes o servicios gravados		
OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES (SAT)			
Enajenación, Prestación de servicios, Uso o goce temporal de bienes, Importación de bienes y servicios y, Exportación de bienes y servicios	Las personas físicas o morales que, en territorio nacional, realicen las actividades objeto del impuesto.	El precio del bien o servicio	Tasa general de 16%, Región fronteriza 11% o 0% exportación, actividades primarias y alimentos
OTRAS CARACTERÍSTICAS			
EXENTOS: medicinas, libros, intereses del sistema financiero...			
Se generan las obligaciones y derechos en base a flujo de efectivo.			
En algunos casos, se retiene parte del IVA que se pago por un servicio.			

En el presente caso el legislador al establecer una tasa general y una tasa reducida para la región fronteriza, respeta el principio de equidad tributaria previsto en la

fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que siendo el consumo el objeto de este impuesto indirecto, el cual atiende tanto a la capacidad de compra como a la disposición de bienes y servicios, resulta un hecho notorio que el referido consumo no se presenta en idénticas condiciones en la región fronteriza y en el resto del país, pues la cercanía de aquella con los Estados Unidos de América altera los patrones de consumo, por lo que al establecer el legislador una tasa menor para el cálculo del tributo que deban enterar los residentes de la región en comento refleja un fin extrafiscal, consistente en no afectar la competitividad y de estimular el comercio nacional en la frontera.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente tesis cuyo contenido es el siguiente:

“[TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; VI, Septiembre de 1997; Pág. 208; Registro: 197 681; Número de Tesis: P. CXXXVIII/97.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE LA APLICACIÓN DE UNA TASA MENOR CUANDO LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS SE REALICEN POR RESIDENTES EN LA REGIÓN FRONTERIZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995).- El artículo citado respeta el principio de equidad tributaria al establecer la aplicación de una tasa del diez por ciento sobre los actos o actividades gravados, cuando ellos se realicen por residentes en la región fronteriza, ya que siendo el consumo el objeto de este impuesto indirecto, el cual atiende tanto a la capacidad de compra como a la disposición de bienes y servicios, resulta un hecho notorio que el referido consumo no se presenta en idénticas condiciones en la región fronteriza y en el resto del país, pues la cercanía de aquella con otras naciones altera los patrones de consumo, por lo que al establecer el legislador una tasa menor para el cálculo del tributo que deban enterar los residentes de la región en comento se infiere, inclusive, el fin extrafiscal de no afectar la competitividad y de estimular el comercio nacional en la frontera, desalentando el consumo de bienes y servicios extranjeros que perjudiquen la competitividad de la industria nacional en tal región, lo que implica otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho, respetándose, por ende, el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 1772/95. Isaías García Calvillo y otros. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1989/96. Maximino Rubén Cerón López. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo en revisión 1981/95. Enlaces Radiofónicos, S.A. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Ángel Mattar Oliva.

Amparo en revisión 3047/96. Juan Ricardo Juárez Castillo. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Ángel Mattar Oliva.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número CXXXVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de mil novecientos noventa y siete.”

Además es de tomarse en consideración que dada la mecánica del Impuesto al Valor Agregado, es de suma trascendencia su idónea acreditación que deriva de las operaciones gravadas, por esta razón desde 1978 la Ley respectiva establecía en su artículo 32, que en toda operación gravada con el impuesto se expedieran comprobantes con el monto del Impuesto al Valor Agregado expresamente señalado incluía al consumidor final y que dichos documentos comprobatorios deberían expedirse a más tardar a los 15 días de realizada la transacción.

II.2.- EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A continuación, se presentan las principales modificaciones al impuesto divididas de acuerdo con los años en que se modificaron las tasas. Asimismo, se mencionan otras modificaciones sustantivas como la exclusión o inclusión de productos y ser-

vicios gravados, las tasas fronterizas, entre otros. En 2010 se presenta la última reforma a la fecha de las tasas del Impuesto al Valor Agregado, la cual incrementa la tasa general del 15% al 16% y la de zonas fronterizas del 10% al 11%.

Tabla 6
Evolución de las tasas impositivas del IVA

PERIODO	TASA GENERAL	CARACTERÍSTICAS
1980-1982	10%	Región fronteriza, alimentos procesados, alimentos y medicinas tasa del 6%, Exentos productos agrícolas y de primera necesidad así como, educación, libros, periódicos y revistas.
1983-1990	15%	Tasa del 20% para productos de lujo como caviar, champañas, tarjetas de crédito y televisión por cable. Región fronteriza 6%, solo quedan como exentos los servicios profesionales médicos. En 1988 se agravan algunos alimentos procesados con tasa 0%
1991-1994	10%	Se elimina la tasa del 20% a productos y servicios suntuosos. se mantienen la tasa 0% y las fronterizas
1995-2009	15%	10% tasa fronteriza. En 2002 se inicia el sistema con base a flujo de efectivo.
2010	16%	Se incrementa la tasa fronteriza al 11%, el resto se mantiene igual.

Ahora bien, el que existan tasas diferenciadas no viola el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, ya que el Impuesto al Valor Agregado grava diversos tipos de consumo, que no se presentan en idénticas condiciones económicas, con motivo de su ubicación geográfica y el tipo de actividad gravada, tal y como se desprende de la tesis, cuyo rubro es “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE LA APLICACIÓN DE UNA TASA MENOR CUANDO LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS SE REALICEN POR RESIDENTES EN LA REGIÓN FRONTERIZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995)...”.

III.- ACTIVIDADES SUJETAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En principio, es de destacarse que el impuesto es una obligación a cargo de los gobernados establecida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, que le permite al Estado Mexicano establecer tributos de forma coactiva; a fin de que al recaudar dichos tributos pueda cubrir los gastos de los gobiernos federales, locales y municipales, a ese fin, fue establecido el Impuesto al Valor al Activo.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado en México, es de aclararse que se le conoce en la Unión Europea, específicamente en España, como Impuesto Sobre el Valor Añadido, respecto del cual Philippe Derouin, en su obra “El Impuesto Sobre el Valor Añadido en la C.E.E.”, ha definido la naturaleza de dicho impuesto, la que surge:

“...del modelo de equilibrio clásico y de la teoría del *optimum*, según los cuales en un sistema de competencia pura y perfecta, la asignación de los recursos es óptima, cuando el precio de un bien es igual a su utilidad marginal para el consumidor, por una parte y a su costa marginal para el productor, por la otra parte. Es decir, cuando no existe ningún impuesto sobre la cifra de negocios o este impuesto es neutro ya que grava los bienes en condiciones similares. Dicho concepto de neutralidad del impuesto viene a combinarse con el de sencillez, en efecto ¿Qué más sencillo en teoría que un impuesto sobre la cifra de negocios aplicables a todas las transacciones conforme a las mismas normas?...”³

Lo anterior, permite delimitar la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado de la siguiente forma:

- ↘ Es indirecto, porque grava el consumo.
- ↘ Es instantáneo, porque grava en cada operación.
- ↘ Es objetivo, porque no tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente.
- ↘ Se trata de un impuesto neutral, ya que grava los bienes en condiciones similares.
- ↘ Es un impuesto multifásico, por que se causa en cada fase de la producción o de la prestación del servicio.

Sujetos del Impuesto

En el Impuesto al Valor Agregado, la doctrina ha determinado que la noción del sujeto pasivo no es evidente, ya que tiende a gravar transacciones sobre bienes, servicios, arrendamientos e importaciones, por lo que se estima que es necesario precisar cuál es su naturaleza a fin de vincularlo con la exigibilidad del impuesto.

- Sujeto activo: Es el Estado Mexicano en el ámbito Federal, Estatal y Municipal a quien se debe de enterar el Impuesto al Valor Agregado y quien tiene la facultad coactiva de exigir el cobro de dicho impuesto.

³ DEROUIN, Philippe, *El Impuesto Sobre el Valor Añadido en la C.E.E.*, Editorial de Derecho Financiero; Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1981, p. 15

- Sujetos pasivos: Son las personas Morales y Físicas, que:
 1. Habitualmente lleven a cabo actos de comercio.
 2. Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.
 3. Se dediquen al arrendamiento.
 4. Presten servicios gravados.
 5. Importen definitivamente bienes inmuebles, muebles tangibles e intangibles, por su cuenta o por cuenta de terceros.

En materia del Impuesto al Valor Agregado, se advierte con meridiana claridad que existen actos o actividades gravadas tales como la enajenación de bienes, prestación de servicios, arrendamientos e importaciones y diversas actividades exentas de forma casuística.

A fin de delimitar la naturaleza jurídica de la exención del Impuesto al Valor Agregado, se estima necesario precisar que el término exención ha sido definido por la doctrina de la forma siguiente:

“El verdadero concepto de exención es de excluir por razones determinadas a quienes, de acuerdo con los términos de la ley, alcanza el gravamen. Era frecuente en el pasado considerar por razones políticas excluidos del impuesto a algunos estamentos sociales... pero hoy priva el criterio de que el impuesto debe ser general cubriendo la totalidad de la mayor parte de los contribuyentes clasificados en categorías, de manera que nadie pueda ser excluido sino por motivos muy especiales. Una exención que careciera de razonabilidad sería considerada inconstitucional. En el concepto moderno de exención impositiva sólo puede comprenderse en sus beneficios al Estado y su instrumentabilidad. A los estados extranjeros y representantes diplomáticos por razones de reciprocidad, a las iglesias por los bienes espirituales que prodigan a la colectividad y, por último suelen emplearse para favorecer al desarrollo de ciertas actividades útiles. Es aquí donde se ha abierto una brecha a la intangibilidad del principio de la igualdad, que por razones demagógicas se la ha ampliado no siempre justificadamente. Las personas menos favorecidas por la fortuna no son alcanzadas por los tributos, pero no porque estén exentas, sino porque carecen de capacidad contributiva; con respecto a ellas no se origina la causa jurídica.”⁴

En el presente caso, la exención del Impuesto al Valor Agregado presenta particularidades diferentes de las exenciones de cualquier otro tributo, porque excluye a los contribuyentes de los beneficios que se adquieren con motivo del acreditamiento y traslado del impuesto cuando alguna de sus actividades se encuentren exentas y otras no.

⁴ *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo de Derecho Fiscal y Financiero, Versión digital, Año 2011

Lo anterior, se corrobora si se toma en consideración la diferencia entre la tasa de 0% y la exención, consiste en que la tasa de 0% permite el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, en tanto los contribuyentes que realicen las actividades exentas no tienen derecho a ese beneficio; además, como lo ha señalado la doctrina, las exenciones permiten una mejor delimitación del marco de aplicación del Impuesto al Valor Agregado y contribuyen a definir el sector de las actividades gravadas, ya que el Legislador enumeró de forma limitativa las exenciones, de tal suerte que si las actividades no están exentas se encuentran gravadas.

Por otra parte, el trato establecido en la mecánica del acreditamiento del impuesto que prevé el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto de los causantes exentos y los sujetos a la tasa del 0%, se encuentra objetivamente justificado en la medida en que en el caso de la tasa cero, el legislador creó una forma de apoyo superlativo al caso de los exentos y, por tanto, tal circunstancia no es violatoria de las garantías de equidad y proporcionalidad impositiva previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como lo ha considerado el Poder Judicial de la Federación, la tasa del 0%, a diferencia de la exención, tiene como finalidad preponderante proteger a la población social y económicamente más desprotegida, pues al permitir acreditarse el impuesto que le es trasladado al sujeto del tributo se transforma en un verdadero subsidio en apoyo a la actividad de que se trate; en cambio, la exención apoya a un grupo específico de la industria o producción nacional, pero sin permitir el acreditamiento, como en el caso de la tasa cero, otorgando un beneficio que el propio legislador dispuso sea inferior que el concedido a los otros particulares.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis cuyos datos de ubicación, rubro y contenido son los siguientes:

“[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXII, Julio de 2005; Pág. 1569; Registro: 177 749; Número de Tesis: III.2o.A.122 A.

VALOR AGREGADO. LA POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL IMPUESTO RELATIVO POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS CON LA TASA CERO Y NO POR LOS EXENTOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO EXISTIR IDENTIDAD ENTRE AMBOS BENEFICIOS.- El diverso trato establecido en la mecánica del acreditamiento del impuesto que prevé el artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto de los causantes exentos y los

sujetos a la tasa del 0%, se encuentra objetivamente justificado en la medida en que en el caso de la tasa cero, el legislador creó una forma de apoyo superlativo al caso de los exentos y, por tanto, tal circunstancia no es violatoria de las garantías de equidad y proporcionalidad impositiva previstas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República. En efecto, la tasa cero, a diferencia de la exención, tiene como finalidad preponderante proteger a la población social y económicamente más desprotegida, pues al permitir acreditarse el impuesto que le es trasladado al sujeto del tributo se transforma en un verdadero subsidio en apoyo a la actividad de que se trate; en cambio, la exención apoya a un grupo específico de la industria o producción nacional, pero sin permitir el acreditamiento, como en el caso de la tasa cero, otorgando un beneficio que el propio legislador dispuso sea menor que el tratamiento fiscal concedido a los otros contribuyentes.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 81/2004. Espacio Urbano y Habitacional de Occidente, S.A. de C.V. 15 de julio de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Guillermo García Tapia.

Amparo directo 157/2004. Construcciones Hoteleras, S.A. de C.V. 10 de febrero de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Guillermo García Tapia.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, octubre de 2004, página 515, tesis 2a. LXXXVII/2004, de rubro: 'VALOR AGREGADO. EL DIVERSO TRATO QUE LA LEY RELATIVA OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS Y MORALES QUE REALICEN ACTOS O ACTIVIDADES EXENTAS, RESPECTO DE LAS OPERACIONES GRAVADAS CON TASA CERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.'

Nota: El criterio contenido en esta tesis no es obligatorio ni apto para integrar jurisprudencia en términos del punto 11 del capítulo primero del título cuarto del Acuerdo Número 5/2003 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de veinticinco de marzo de dos mil tres, relativo a las Reglas para la elaboración, envío y publicación de las tesis que emiten los órganos del Poder Judicial de la Federación, y para la verificación de la existencia y aplicabilidad de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte.”⁵

⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXII, Julio de 2005; Pág. 1569, Registro: 177 749 Número de Tesis: III.2o.A.122 A

Obligaciones en materia del Impuesto al Valor Agregado

La naturaleza del Impuesto al Valor Agregado a que se ha hecho referencia en párrafos anteriores exige que los contribuyentes sujetos a dicha contribución federal cumplan con una serie de obligaciones que se encuentran previstas en el artículo 32 de la Ley de la materia, como lo son, llevar contabilidad tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente; expedir comprobantes fiscales en los que el Impuesto al Valor Agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios; presentar en las declaraciones respectivas, en su caso efectuar el entero del impuesto a cargo y las retenciones del mismo.

III.I.- ENAJENACIÓN DE BIENES

En este apartado, es conveniente destacar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado no define lo que se entiende por bienes objeto de enajenación, ni en qué consisten la enajenación; razón por la cual se estima que es necesario precisar cuál es la naturaleza jurídica de la enajenación, a ese fin es de tomar en consideración que la enajenación en términos generales proviene de contratos de compraventa que surten efectos legales de inmediato y contratos cuyos efectos se extienden en el tiempo. En ese orden de ideas, es de tomarse en consideración las definiciones contenidas en la Enciclopedia Jurídica Omeba, en relación con la compraventa, cuyo contenido es el siguiente:

“COMPRAVENTA. SUMARIO: 1. Noción y caracteres...

1. *Noción y caracteres.* ‘La compraventa es un contrato por el cual una de las partes se obliga a transferir a otra la propiedad de una cosa, y ésta a pagarle por ella un precio cierto en dinero’ (art. 1323 Cód. civ.).

Esta definición comprende únicamente la *venditis rei*, la venta de cosas, pero no incluye la *venditio nominis* la venta de derechos, que está regida por el título de la ‘cesión de créditos’, y cuando ellos específicamente no existan, y la cesión fuera a título oneroso, se aplican los dispositivos de la compraventa.

COMPRAVENTA A PLAZOS.* La compraventa es a plazos cuando la obligación del vendedor (entrega de la cosa) o del comprador (pago del precio) o de ambos, se difiere al transcurso de un tiempo.
(...)”⁶

⁶ Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo de Derecho Civil, Contratos, Versión digital, Año 2011

Así, es de destacarse que existen diversos tipos de enajenaciones, tales como las de naturaleza instantánea, a plazos de bienes y cosas intangibles, de tal suerte que las enajenaciones que están gravadas para efectos del Impuesto al Valor Agregado, son aquellas que de forma casuística enlista el artículo 14, del Código Fiscal de la Federación, que básicamente consisten en toda transmisión de propiedad, como aquella en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado; las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor; la aportación a una sociedad o asociación; la que se realiza mediante el arrendamiento financiero; la que se realiza a través del fideicomiso; cuando el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho; cuando exista la cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso; la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen; la transmisión de derechos de crédito relacionados con la proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato y la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades.

En este punto, a fin de ilustrar lo señalado en párrafos anteriores, se estima necesario precisar un caso de la enajenación de bienes, que se produce cuando ocurre un siniestro con un vehículo asegurado, que da lugar al pago de una indemnización a favor del dueño del mismo, que ampara el valor del salvamento y del vehículo siniestrado, en los términos de los artículos 111 y 116 de la Ley sobre el Contrato de Seguro, que se traduce en que la aseguradora haya adquirido la propiedad de dicho bien mueble, tal y como se desprende de la tesis que a continuación se transcribe:

“[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XVI, Julio de 2002; Pág. 1318 Registro: 186 537; Número de Tesis: I.1o.A.73 A.

INSTITUCIONES DE SEGUROS. ENAJENACIÓN DE LOS EFECTOS SALVADOS Y DE VEHÍCULOS ROBADOS RECUPERADOS. DEBE APLICARSE EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 20 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE PERMITE DISMINUIR DEL VALOR DE LA ENAJENACIÓN EL COSTO DE LA ADQUISICIÓN DE TALES BIENES PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DE DICHAS ENAJENACIONES.- El pago del valor del salvamento y el pago del valor del vehículo robado al asegurado mediante la indemnización correspondiente constituyen una adquisición a favor de la institución de seguros, en los términos de los artículos 111 y 116 de la Ley sobre el Contrato de Seguro. De conformidad con las

disposiciones mencionadas, mediante el pago al asegurado del valor del salvamento (vehículo dañado) la institución de seguros adquiere legalmente los efectos salvados, y precisamente mediante dicho pago adquiere la propiedad del salvamento, por lo que si posteriormente la institución de seguros enajena el salvamento tiene el derecho de aplicar el artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para determinar el impuesto correspondiente por esa enajenación, que permite disminuir del precio de enajenación el costo de adquisición. Lo mismo ocurre tratándose de los vehículos robados a los asegurados cuando la aseguradora les hace el pago del valor total del vehículo mediante la indemnización correspondiente, pues de esa manera adquiere la propiedad del vehículo robado, lo que le da derecho a su recuperación; es decir, el pago por concepto de indemnización al asegurado constituye la adquisición de la propiedad del vehículo robado, porque opera en favor de la aseguradora la subrogación a que se refiere el artículo 116 anteriormente invocado. Por tanto, si la aseguradora logra recuperar el vehículo robado, por el cual previamente hizo el pago de su valor al asegurado y, posteriormente, lo enajena, en esa enajenación puede válidamente restar del precio su costo de adquisición, en los términos del citado artículo 20 del reglamento referido.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 2901/2000. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demanda. 26 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretario: Aurelio Damián Magaña.”⁷

Lo anterior pone en evidencia, que las actividades gravadas en el Impuesto al Valor Agregado por enajenación de bienes se caracterizan por la transmisión de la propiedad en cualquiera de sus modalidades, razón por la cual el legislador en un principio efectuó un listado de operaciones relativas a la transmisión de la propiedad, como se ha señalado, en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, que se delimita con las exenciones previstas en los artículos 14-A y 14-B del Código en comento y 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XVI, Julio de 2002; Pág. 1318 Registro: 186 537 Número de Tesis: I.1o.A.73 A.

En efecto, no hay enajenación de bienes por diversas razones como lo es tratándose de las operaciones de préstamos de títulos o de valores por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan los bienes a más tardar al vencimiento de la operación; tampoco hay enajenación cuando con posterioridad a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaban ésta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un período mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión o cuando los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior a la fusión, deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad de la fusionante o cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante, o esta última haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada.

Asimismo, no se considera que la escisión es una enajenación por diversas razones, cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escidente.

Existen otros casos en los que no se pagará el Impuesto al Valor Agregado tratándose de la enajenación de bienes, como los son, el suelo; construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación; libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor; bienes muebles usados -a excepción de los enajenados por empresas-; billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos; moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onza troy; partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, -con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el Impuesto al Valor Agregado y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo-; certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada; lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general; la de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una

persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación o un régimen similar en los términos de la Ley Aduanera y tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

III.2.- PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES

En este punto se estima necesario señalar en qué consiste la prestación de servicios, a ese fin, es de destacarse que diversas legislaciones han definido este aspecto en los siguientes términos:

“Todo (*Anything*) lo que no se considera como entrega de bien pero se hace a título oneroso es una prestación de servicios”.⁸

“Constituyen prestaciones de servicios las que procedan de contratos de obra, suministro, transporte, mandato, expedición, agencia, corretaje, depósito, y en general obligaciones de hacer de no hacer y de permitir, cualquiera que sea su origen”.⁹

En ese mismo sentido se define la prestación de servicios, en el artículo 14, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que dispone que es “*la prestación de obligaciones de hacer cualquiera que sea el acto que les de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes*”. Los servicios, conforme a la de Ley del Impuesto al Valor Agregado deben tener lugar en territorio nacional.

A mayor abundamiento, es de tomarse en consideración que respecto de la prestación de servicios se infiere del contenido del artículo 2605 del Código Civil Federal que es un acuerdo de voluntades, en el que el sujeto se obliga a llevar a cabo determinada actividad en el territorio nacional y en el momento en que se cobran las contraprestaciones, por ese servicio se causa el Impuesto al Valor Agregado, ajustándose al principio de legalidad, contenido en la fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que en el artículo 13 se establece con meridiana claridad que se actualiza el hecho imponible cuando se cobra la remuneración con motivo de la actividad gravada.

⁸ Art 5-8, renglón 2 Ley Lux Inglaterra. DEROUIN, Phillippe, *Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E.*, Derecho Financiero, p. 53

⁹ Art. 3, renglón 1 DPR Italiana, DEROUIN, Phillippe, *Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E.*, Derecho Financiero, p. 53

Sirven de apoyo a lo anterior, las siguientes tesis cuyo contenido es el siguiente:

“[TA]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIII, Marzo de 2006; Pág. 211; Registro: 175 401; Número de Tesis: 1a. XLVI/2006.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL SEÑALAR EL MOMENTO EN EL QUE LAS CONTRAPRESTACIONES SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS POR EL CAUSANTE DEL GRAVAMEN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004).- El artículo mencionado establece el momento en que se considera que han sido efectivamente cobradas las contraprestaciones, mismo que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es aquel en el que, por regla general se tendrá obligación de pagar dicho gravamen para el caso de prestación de servicios. Al analizar el artículo 1o.-B, se aprecia que el momento en que las contraprestaciones se considerarán efectivamente cobradas, será cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias: cuando las contraprestaciones sean recibidas, sea que ello ocurra mediante entrega de efectivo, de bienes, o a través de la prestación de algún servicio; o bien, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las referidas contraprestaciones. Dado que el impuesto al valor agregado se rige por un sistema de flujo de efectivo desde el año de 2002, el artículo 1o.-B, primer párrafo, de la citada ley, vigente en 2003 y 2004, no transgrede la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional, en tanto que únicamente precisa las circunstancias en las que jurídicamente se entenderá que la contraprestación ha sido cobrada -surgiendo la obligación tributaria respectiva-, todo ello con el propósito de otorgarle certeza a los causantes. Así, respecto al primer supuesto -recepción de la contraprestación en efectivo en bienes o en servicios-, se advierte que difícilmente amerita una definición por parte del legislador, al estar al alcance del entendimiento ordinario de las personas, aunado a que son los propios causantes quienes determinan las condiciones en que la contraprestación ha de ser cubierta, y en cuanto al segundo -la satisfacción del interés del acreedor mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones-, resulta también claro, toda vez que el propio causante determinará, en caso de aún no haber recibido la contraprestación debida, si por alguna otra forma se ha extinguido la obligación de tal manera que, en un sistema de flujo de efectivo, ya se encontraría en posibilidad de enterar el impuesto al valor agregado correspondiente.

Amparo en revisión 1492/2005. Visión Integral Empresarial, S.C. de R.L. de C.V. 9 de noviembre de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.”

“[J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIII, Enero de 2006; Pág. 1262; Registro: 176 071; Número de Tesis: 2a./J. 156/2005.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL MOMENTO EN QUE SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS LAS CONTRAPRESTACIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003).- El hecho de que el citado precepto establezca que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque conforme al artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la base del tributo, tratándose de la prestación de servicios, es el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto; mientras que el artículo 1o.-B, párrafo primero, de la Ley citada, sólo regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación para efectos de determinar la obligación de pago; de ahí que el hecho de que el legislador se haya referido ‘a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe’, no transgrede el citado principio, en razón de que el momento en el cual se considerarán efectivamente cobradas las contraprestaciones base del impuesto se encuentra establecido en la Ley, por lo cual no se deja a la voluntad de la autoridad fijar esa circunstancia, pues será en el momento en que se reciban en efectivo, bienes o servicios, o cuando el interés del acreedor quede satisfecho; por tanto, no afecta el nombre con el cual se designe a la contraprestación, sino el instante en que se reciba ésta, tal como lo dispone la norma impositiva.

Amparo en revisión 1933/2004. Cooperativa Sociocultural La Góndola, S.C.S. 28 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.

Amparo en revisión 1123/2004. ZG Consultores Fiscales, S.C. 30 de marzo de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac-GregorPoisot.

Amparo en revisión 283/2005. Centro Administrativo Cabrio, S.A. de C.V. 8 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: David Rodríguez Matha.

Amparo en revisión 928/2005. Servicios Corporativos Profesionales Barella, S.A. de C.V. 8 de julio de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Luciano Valadez Pérez.

Amparo en revisión 1152/2005. Inmobiliaria Alextre, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Tesis de jurisprudencia 156/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de diciembre de dos mil cinco.”

III.2.1.- CONTRATOS DE MAYOR RELEVANCIA

A continuación se realiza una breve descripción de las diversas actividades que se encuentran gravadas a la tasa general de 16%, relativas a la prestación de servicios más importantes, que son objeto de contratos para después delimitarlas al tomar en consideración aquellos servicios que se encuentran sujetos a la tasa 0% o están exentos, en los términos que dispone la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

III.2.1.1.- CONTRATO DE AGENCIA

A la agencia como empresa hacen referencia diversas disposiciones legales, entre ellas, el artículo 75, fracción X del Código de Comercio, disposición legal de la que se desprende que la agencia se encarga de llevar a cabo actos de comercio, como intermediario independiente que se obliga a promover y en su caso concluir negocios por cuenta del empresario mediante una contraprestación vinculada a los resultados.

III.2.1.2.- CONTRATO DE ASISTENCIA TÉCNICA

Al respecto es de tomarse en consideración que conforme al artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, la asistencia técnica es la prestación de servicios profesionales independientes, mediante los cuales se proporcionan y aplican conocimientos no patentables, que no implican la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.

III.2.1.3.- CONTRATOS DE CRÉDITO

El contrato que se celebra con motivo de la apertura de crédito puede ser de naturaleza civil o mercantil, respecto de la primera se conoce como mutuo, respecto del cual el artículo 2384 del Código Civil Federal, establece que “es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad” y el segundo está regulado en el artículo 358 del Código de Comercio que dispone: “Se reputa mercantil el préstamo cuando se contrae en el concepto y con expresión de que las cosas prestadas se destinen a actos de comercio y no para satisfacer necesidades ajenas de éste. Se presume mercantil el préstamo que se contrae entre comerciantes.”

Existen diversas clasificaciones de la apertura de crédito, entre ellas la de apertura de crédito de dinero y la de apertura de crédito de firma; en el primero el acreditante se obliga a poner una suma de dinero a disposición del acreditado y en el segundo se obliga a contraer por cuenta del acreditado una obligación; en ambos casos es de índole mercantil, para que dicho acreditado disponga del crédito concedido en la forma y términos así como condiciones pactadas, quedando obligado a restituir el primer caso de las sumas de que disponga, o a cubrir el importe de la obligación que contrajo, y además, pagar los intereses, prestaciones, gastos y comisiones que se estipulen.

III.2.1.4.- CONTRATO DE COMISIÓN MERCANTIL

El artículo 280 del Código de Comercio, define la comisión mercantil como el contrato formal por escrito relativo al mandato aplicado a los actos de comercio, mediante el cual el comisionista debe encargarse personalmente de la comisión, auxiliándose del personal que estime pertinente bajo su responsabilidad.

III.2.1.5.- CONTRATO DE DEPÓSITO

El Código Civil Federal en el artículo 2516, define este contrato como aquel en que “el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble, que aquel le confía y a guardarla para restituirla cuando la pida el depositante”; la consecuencia de este contrato es la prevista en el diverso numeral 2517 de dicho ordenamiento jurídico que dispone “que salvo pacto en contrario, el depositario tiene derecho a exigir retribución por el depósito, la cual se arreglará a los términos del contrato y, en su defecto, a los usos del lugar en que se constituya el depósito”.

Por otra parte, el carácter del depósito mercantil, radica en que los bienes depositados son objeto de comercio o si se hace a consecuencia de una operación mercantil.

Asimismo, otro tipo de depósito es el bancario, cuyo objeto es el dinero, que puede ser regular o irregular; se califica como regular aquel en que el depositario tiene que devolver precisa y exactamente lo que recibió, en tanto que en el segundo la obligación es entregar una cantidad equivalente.

III.2.1.6.- CONTRATO DE DEPÓSITO EN ALMACENES GENERALES

Tratándose de depósito en almacenes generales en las organizaciones auxiliares del crédito denominadas precisamente Almacenes Generales de Depósito, deben restituir la mercancía específicamente descrita en el contrato respectivo o si se trata de una designación genérica, pueden regresar otro bien de la misma especie y calidad.

III.2.1.7.- CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN

Se estima que es contrato de distribución aquel por el que una persona: “...se obliga a adquirir, comercializar y revender, a nombre y por cuenta propia, los productos del fabricante o productor en los términos y condiciones de venta que éste señale. El empresario tendrá la facultad de imponer al distribuidor determinadas obligaciones sobre la organización del negocio para la comercialización y reventa de los productos”;¹⁰ mismo que se limita a cierto territorio o plazo.

III.2.1.8.- CONTRATO DE EDICIÓN

La naturaleza del contrato de edición de una obra literaria, consistente en que el autor o el titular de los derechos de la misma se obliga a entregar una obra

¹⁰ ARCE GARGOLLO, Javier, *Contratos Mercantiles Atípicos*, Porrúa, México 1988, p. 52

a un editor y éste a su vez se obliga a reproducirla, distribuirla y venderla a cambio de una remuneración, y al respecto la fracción XVI del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece la exención en caso de las contraprestaciones que obtengan los autores derivadas de autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas; de transmitir temporalmente licencias de uso a terceros correspondientes a obras de su autoría que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.

III.2.1.9.- CONTRATO ESTIMATORIO O DE CONSIGNACIÓN

Es una especie de intermediación, que consiste en que una persona entrega bienes de manera que puedan ser ofrecidos al público pero sin que tenga que pagar el precio la persona a quienes fueron entregados y tiene por objeto evitar el riesgo de no vender o bien de perder al adquirir los bienes.

III.2.1.10.- CONTRATO DE FIANZA

El contrato de fianza, consiste en el acuerdo de voluntades, por el cual el fiador se compromete con el acreedor a pagar al deudor principal, si el fiado no lo hace o no proporciona una cosa o no realiza un hecho determinado; en cambio, la fianza mercantil se presta por empresas autorizadas por el Estado para realizar dicha actividad, a las cuales se les llama afianzadoras, mediante el contrato de fianza denominado póliza, asume una responsabilidad solidaria, a cambio de una contraprestación económica que le otorga el fiado.

III.2.1.11.- CONTRATOS DE MANDATO Y COMISIÓN

La naturaleza jurídica del contrato de mandato, está prevista en el artículo 2546 del Código Civil Federal, que establece que en este tipo de acuerdo de voluntades “...el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga”; es de naturaleza onerosa y pueden ser su objeto todos los actos lícitos para los que la ley no exige la intervención personal del interesado, que lleva a cabo un tercero.

Aunado a lo anterior, es de destacarse que en términos de lo dispuesto por los artículos 304 y 305 del Código de Comercio, se advierte que se le denomina contrato de comisión, al acuerdo de voluntades en el que se pacta remunerar al comisionista que lleva a cabo una actividad pactada, además de que se deba cubrir el importe de todos sus gastos y desembolsos, con el interés convencional desde el día en que los hubiese hecho.

III.2.1.12.- CONTRATOS DE MEDIACIÓN Y CORRETAJE

La función de los contratos de mediación y corretaje es facilitar la aproximación entre compradores y vendedores, pero sin intervenir en la compraventa y sin comprometerse a un resultado determinado.

Así, se debe distinguir entre los corredores públicos que se encuentran sujetos a lo dispuesto por la Ley de Correduría Pública, de las personas que se denominan “intermediarios libres”, al efecto es de señalarse que el corredor público es un agente auxiliar del comercio con cuya intervención se proponen y ajustan contratos, que además cuenta funciones de fedatario, por lo que está en aptitud de dar fe de los hechos mercantiles y por su parte el mediador únicamente pone en relación a las partes para la conclusión de un negocio, pero sin estar ligado a ninguna de las partes por relaciones de colaboración, dependencia o representación.

En esa virtud, es de precisarse que la función de mediación puede ser desempeñada por cualquier persona y las operaciones de mediación en negocios mercantiles, conforme al artículo 75, fracción XIII del Código de Comercio; quien realiza la actividad de manera habitual tiene el carácter de comerciante y tiene derecho a una contraprestación, a la cual se le denomina de distintas maneras: premio, comisión, corretaje y retribución.

III.2.1.13.- CONTRATO DE TRANSPORTE

El artículo 3, fracción VI de la Ley de Vías Generales de Comunicación, dispone que para dedicarse al transporte en vías generales de comunicación se requiere de permiso federal, entre ellas, se encuentran los caminos cuando entronquen con alguna vía de país extranjero, cuando comuniquen entre sí a dos o más entidades federativas y cuando todo o la mayor parte hayan sido construidos por la Federación.

El servicio de transporte se presta mediante un contrato por el cual el prestador del servicio se obliga a transportar, bajo su inmediata dirección o la de sus dependientes, por tierra, por agua o por aire, a personas, animales y mercaderías o cualesquiera otros objetos, que tiene que ser objeto de una remuneración, que por regla general se encuentra gravada por el Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 7, inciso d), del Convenio sobre Transportes Aéreos entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de Améri-

ca, no excluye la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, pues la frase “otros impuestos o gravámenes nacionales” que debe entenderse en un contexto amplio, es decir, referida a todos los impuestos y gravámenes instituidos en México y en los Estados Unidos de América, ya que a dicha disposición debe aplicarse el principio *in dubio mitius*, por lo que debe preferirse una interpretación que sea: menos onerosa para la parte que asume una obligación; que interfiera menos con la soberanía de una parte, y que implique menos restricciones para las partes.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente tesis, cuyos datos de ubicación, rubro y contenido:

“Registro: 161 356 Número de Tesis: I.4o.A.787 A

CONVENIO SOBRE TRANSPORTES AÉREOS ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA. LA EXENCIÓN PREVISTA EN SU ARTÍCULO 7, INCISO D), ES APLICABLE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- Del artículo 7, inciso d), del Convenio sobre Transportes Aéreos entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, se advierte que no existe razón para excluir al impuesto al valor agregado o a cualquier otro impuesto nacional de la exención que establece, pues la frase ‘otros impuestos o gravámenes nacionales’ que incide en el combustible, aceites lubricantes, otros materiales técnico fungibles, piezas de repuesto, equipo corriente y provisiones puestos a bordo de aeronaves de los países signantes de dicho instrumento, debe entenderse en un contexto amplio, es decir, referida a todos los impuestos y gravámenes instituidos en México y en los Estados Unidos de América, considerando el propósito y fines por los que se celebró, siendo obvio que la totalidad de contribuciones indirectas que incidan sobre los insumos adquiridos en el país queda incluida en ese concepto, sin perjuicio de que el impuesto al valor agregado haya sido creado por el legislador mexicano con posterioridad a la celebración del citado convenio, y con independencia de que exista o no en los Estados Unidos de América un tributo con las características o que se equipare al mencionado, pues la interpretación de tratados internacionales, en términos del artículo 2 de la Convención de Viena sobre el

Derecho de los Tratados, debe realizarse, en principio, al tenor del artículo 14, párrafo cuarto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de los numerales 31 y 32 de la indicada convención, advirtiéndose tanto de los preceptos transcritos como de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una tendencia a realizar una interpretación evolutiva -en contraposición con aquella de tipo estática- lo que permite complementarlos o adecuarlos a hechos supervenientes, siempre que se sigan las reglas de la lógica, la buena fe y sean acordes con el objeto o fin que se tuvo en cuenta para su celebración. Adicionalmente, se tiene que a la señalada frase ‘otros impuestos o gravámenes nacionales’, debe aplicarse el principio *in dubio mitius*, por lo que debe preferirse una interpretación que sea: i) menos onerosa para la parte que asume una obligación; ii) que interfiera menos con la soberanía de una parte, o que iii) implique menos restricciones para las partes; resultando, por consecuencia, que en términos generales, deben tenerse como exentos de impuestos o gravámenes nacionales todos los indicados productos puestos a bordo de aeronaves, a efecto de incluir válidamente todas las contribuciones atinentes al objeto y fin previstos, siendo una de ellas el impuesto al valor agregado.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 36/2011. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “6” de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria. 16 de junio de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude TronPetit. Secretario: Anibal Jesús García Cotonieto.”

Por otra parte, es de mencionarse que el contrato de transporte es esencialmente oneroso lo que da lugar a que la contraprestación pactada como regla forme parte de la base para el Impuesto al Valor Agregado, o bien, las tarifas autorizadas si se trata de servicios públicos.

En el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece dos exenciones en relación a las actividades del transporte, que consisten en el trans-

porte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril y el transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, en el caso de transporte internacional se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta, por lo que se trata de una actividad gravada.

El Poder Judicial ha determinado que tratándose de transportes sólo es acreditable la contribución trasladada y erogada correspondiente al porcentaje de las actividades llevadas a cabo en el territorio nacional, tal y como se advierte de la siguiente tesis, a saber:

“[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXXIV, Julio de 2011; Pág. 2279; Registro: 161 425; Número de Tesis: I.6o.A.54 A.

VALOR AGREGADO. CONFORME A LOS ARTÍCULOS 4o. Y 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRATÁNDOSE DE TRANSPORTACIÓN AÉREA INTERNACIONAL, SÓLO ES ACREDITABLE LA CONTRIBUCIÓN TRASLADADA Y EROGADA CORRESPONDIENTE AL PORCENTAJE DE LAS ACTIVIDADES SUJETAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.- Conforme a los artículos 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sólo será parte del factor de acreditamiento de dicha contribución la que haya sido trasladada o pagada por la importación de bienes o servicios, relativa a las erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones previstas en el segundo de los citados preceptos, así como por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se efectúen con motivo de actividades gravadas, estableciendo expresamente el legislador que no podrá considerarse el impuesto trasladado con motivo de erogaciones efectuadas para la realización de actividades no sujetas a él. Por otra parte, conforme a los artículos 16, tercer párrafo y 29, fracción V, del mencionado ordenamiento, tratándose de transportación aérea internacional se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional y que le será aplicable la tasa del 0%. Consecuentemente, el impuesto trasladado y erogado por las actividades relativas al 75% del servicio no sujeto a gravamen, no

puede considerarse como parte del factor de acreditamiento, por lo que el relativo al 100% no es acreditable, sino sólo el correspondiente al porcentaje de las actividades sujetas a la potestad tributaria del Estado Mexicano (25%).

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 609/2010. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “3” de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 7 de abril de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Flores Suárez. Secretario: Manuel Hafid Andrade Gutiérrez.”

III.2.1.14.- CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES

Tiene por objeto la actividad de quienes ejercen las profesiones. El servicio es de carácter técnico y quienes lo prestan deben tener un título académico que garantice su competencia, expedido por el Estado o una corporación pública autorizada al efecto.

En este contrato la retribución u honorarios son esenciales y no está sujeto a una formalidad esencial, si bien pueden ser otorgados verbalmente, tal y como se advierte del texto del artículo 2607 del Código Civil Federal, que dispone: “Cuando no hubiere habido convenio, los honorarios se fijarán atendiendo a la costumbre del lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a la del asunto o caso en que se prestaren, a las facultades pecuniarias de quien recibe el servicio y a la reputación profesional que tenga adquirido el que lo ha prestado. Si los servicios prestados estuviesen regulados por arancel, éste servirá de norma para fijar el importe de los honorarios”.

En el caso, la limitante del servicio independiente, radica en que no exista dependencia económica y relación de obediencia, tal y como lo dispone la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el penúltimo párrafo del artículo 14, cuyo contenido es el siguiente: “No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración”.

Asimismo, otra limitante al concepto de presentaciones de servicios independientes, es la exención contenida en la fracción XIV del artículo 15 de la Ley

del Impuesto al Valor Agregado, que dispone que se encuentran exentos “los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles”.

III.2.1.15.- CONTRATO DE SEGURO

El artículo 1° de la Ley sobre el Contrato de Seguro establece que, mediante el seguro, la empresa aseguradora se obliga a resarcir un daño o pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato, mediante el pago de la prima respectiva.

El artículo 15, fracción IX de la Ley del Impuesto al Valor Agregado libera de la obligación de pago del impuesto en materia de seguros, cuando se trate de aseguramiento contra riesgos agropecuarios y créditos hipotecarios de vivienda habitación.

III.2.1.16.- CONTRATO DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA

Contrato mediante el cual una persona física o moral proporciona a un adquirente acceso a una alta tecnología a cambio de una remuneración, ya sea global, periódica o una participación en los resultados de su aplicación; el mismo tiene dos modalidades, en la que solo se transmiten los conocimientos técnicos y en la que además de la transmisión del conocimiento tecnológico se concede el derecho de explotar patentes o marcas, en ambos casos incluye la asistencia técnica que supone el envío de personal especializado y el adquirente se obliga a usar la marca del transferente, pagar la remuneración pactada y controlar la calidad de los productos elaborados.

III.2.1.16.1.- OPERACIONES POR CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS TÉCNICOS GRAVADAS A LA TASA DEL 0%

Como ya se ha mencionado en párrafos anteriores, el principal beneficio que se otorga a un particular en materia de Impuesto al Valor Agregado, es cuando la actividad se encuentra gravada al 0%, en este caso la prestación de servicios técnicos, como lo son los prestados a los agricultores y ganaderos destinados para actividades agropecuarias, entre ellos riego y fumigación, desinfección e inseminación de ganado, captura y extracción de especies marinas; molienda o trituración de maíz o trigo; pasteurización de leche; despepite de algodón en rama; sacrificio de ganado y aves de corral y suministro de agua para uso doméstico.

III.2.1.16.2.- OPERACIONES POR CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS TÉCNICOS EXENTAS

En el contexto de los beneficios otorgados, por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose de servicios técnicos, nos encontramos que están exentas las contraprestaciones con motivo de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación y construcción de casas habitación; servicios prestados en forma gratuita; servicios de enseñanza que presten las entidades del sector público, así como de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial; servicios proporcionados a sus miembros como contraprestaciones normales por sus cuotas, siempre que los servicios que se presten sean solamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de partidos y agrupaciones políticas, sindicatos de obreros y organismos que los agrupen, cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las agrupen; los de sociedades y asociaciones civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales, excepto los que proporcionen servicios con instalaciones deportivas; espectáculos públicos por el boleto de entrada, excepto las funciones de cine.

III.2.2.- DIVERSAS OPERACIONES POR CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS EXENTAS

Independientemente de los casos referidos con antelación, es de destacarse que existen diversas exenciones respecto de operaciones realizadas con motivo de la prestación de servicios, entre ellas, la precisadas en el artículo 15, fracciones II, X, XI y XV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en las comisiones que cobren las administraciones de fondos para el retiro, o en su caso las instituciones de crédito a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración; las que deriven de operaciones en que el prestador del servicio proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto o a los que se aplique la tasa del 0%; los intereses que reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo por concepto de descuento de documentos pendientes de cobro, las sociedades financieras de objeto múltiple que formen parte del sistema financiero o descuento en documentos pendientes de cobro, los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda y las comisiones respectivas de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito; así como las comisiones que reciban las instituciones

de fianzas de seguro y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento; las que provengan de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a casa habitación; provengan de cajas de ahorro de los trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas, siempre que sean deducibles para el Impuesto sobre la Renta; deriven de los títulos de crédito; reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal; deriven de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios; deriven de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista; pagos por concepto de los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorio y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal o de los Gobiernos Estatales y Municipales; y comisiones que deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16 A del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entiende por operaciones financieras derivadas las siguientes:

I. Aquéllas en las que una de las partes adquiere el derecho o la obligación de adquirir o enajenar a futuro mercancías, acciones, títulos, valores, divisas u otros bienes fungibles que cotizan en mercados reconocidos, a un precio establecido al celebrarlas, o a recibir o a pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes al momento del vencimiento de la operación derivada, o bien el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones.

II. Aquéllas referidas a un indicador o a una canasta de indicadores, de índices, precios, tasas de interés, tipo de cambio de una moneda, u otro indicador que sea determinado en mercados reconocidos, en las que se liquiden diferencias entre su valor convenido al inicio de la operación y el valor que tengan en fechas determinadas.

III. Aquéllas en las que se enajenen los derechos u obligaciones asociados a las operaciones mencionadas en las fracciones anteriores, siempre que cumplan con los demás requisitos legales aplicables.

Se consideran operaciones financieras derivadas de deuda, aquéllas que estén referidas a tasas de interés, títulos de deuda o al Índice Na-

cional de Precios al Consumidor; asimismo, se entiende por operaciones financieras derivadas de capital, aquéllas que estén referidas a otros títulos, mercancías, divisas o canastas o índices accionarios. Las operaciones financieras derivadas que no se encuadren dentro de los supuestos a que se refiere este párrafo, se considerarán de capital o de deuda atendiendo a la naturaleza del subyacente.”

III.2.3.- SERVICIOS PRESTADOS EN EL PAÍS

En este apartado, dada la naturaleza de la prestación de servicios que se analiza en este capítulo se estima necesario puntualizar el elemento de territorialidad, que consisten en que está gravada la prestación del servicio cuando se lleva a cabo, total o parcialmente por un residente en el país.

En el caso de transporte internacional se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso cuando es viaje redondo.

Por otra parte, respecto de la transportación internacional, del crédito internacional y de los servicios turísticos, el referido artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone al respecto que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional, que se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta y que el contribuyente que en un mismo contrato ofrezcan diversos servicios turísticos por una cuota individual preestablecida y por un tiempo determinado, deberán separar el valor de los servicios que se presten en el país, de los que se proporcionen en el extranjero; porque el Impuesto al Valor Agregado se circunscribe a los servicios prestados en territorio nacional y que le será aplicable la tasa del 0%, consecuentemente, el impuesto trasladado y erogado por las actividades relativas al 75% del servicio no sujeto a gravamen, no puede considerarse como parte del factor de acreditamiento, por lo que no es acreditable el 100%, sino sólo el 25% que es el porcentaje de las actividades sujetas a la potestad tributaria del Estado Mexicano, tal y como se determinó en la siguiente tesis, cuyos datos de ubicación, rubro y contenido, son los siguientes:

“[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXXIV, Julio de 2011; Pág. 2279; Registro: 161 425; Número de Tesis: I.6o.A.54 A.

VALOR AGREGADO. CONFORME A LOS ARTÍCULOS 4o. Y 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRATÁNDOSE

DE TRANSPORTACIÓN AÉREA INTERNACIONAL, SÓLO ES ACREDITABLE LA CONTRIBUCIÓN TRASLADADA Y EROGADA CORRESPONDIENTE AL PORCENTAJE DE LAS ACTIVIDADES SUJETAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.- Conforme a los artículos 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sólo será parte del factor de acreditamiento de dicha contribución la que haya sido trasladada o pagada por la importación de bienes o servicios, relativa a las erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones previstas en el segundo de los citados preceptos, así como por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se efectúen con motivo de actividades gravadas, estableciendo expresamente el legislador que no podrá considerarse el impuesto trasladado con motivo de erogaciones efectuadas para la realización de actividades no sujetas a él. Por otra parte, conforme a los artículos 16, tercer párrafo y 29, fracción V, del mencionado ordenamiento, tratándose de transportación aérea internacional se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional y que le será aplicable la tasa del 0%. Consecuentemente, el impuesto trasladado y erogado por las actividades relativas al 75% del servicio no sujeto a gravamen, no puede considerarse como parte del factor de acreditamiento, por lo que el relativo al 100% no es acreditable, sino sólo el correspondiente al porcentaje de las actividades sujetas a la potestad tributaria del Estado Mexicano (25%).

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 609/2010. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “3” de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 7 de abril de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Flores Suárez. Secretario: Manuel Hafid Andrade Gutiérrez.”

III.3.- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTIVIDADES RELATIVAS AL USO Y DISFRUTE DE BIENES POR TIEMPO DETERMINADO

A fin de delimitar la actividad gravada relativa al uso y disfrute de bienes por tiempo determinado, es de tomarse en consideración que el término arrendamiento, su etimología latina, proviene de *ar* por *ad*, acción; *reddare*, volver; de *re*, segunda vez y *dare*, tema frecuentativo de dar.

Los antecedentes más antiguos del arrendamiento los encontramos en el derecho romano, en las figuras contractuales *locatio rei*, *locatio operatum* y *locatio operaris faciendi*; la *locatio* se practicó en sus inicios solamente en esclavos y animales y no fue hasta el siglo II antes de Cristo cuando apareció la renta de tierras; posteriormente, fueron construidas grandes edificaciones con fines habitacionales; de esta manera comenzó el alquiler de viviendas.

El arrendamiento llega a México a través del derecho español cuyos ordenamientos prevalecieron hasta el año de 1871, cuando aparece el primer Código Civil Mexicano, que en su título vigésimo, del libro tercero regulaba a los arrendamientos.

III.3.1.- ACTIVIDADES GRAVADAS RELATIVAS AL USO Y DISFRUTE DE BIENES POR TIEMPO DETERMINADO

Ahora bien, las modalidades del uso y goce temporal de los bienes están reguladas en el Código Civil para el Distrito Federal que dispone en su artículo 2398 que: “El arrendamiento es un contrato mediante el cual las partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.”

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado al establecer causación del impuesto en su artículo 22, señala lo siguiente: “Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contra prestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.”

A simple vista, pareciera que el arrendamiento inmobiliario o de bienes muebles no existe un valor agregado porque no se trata de una actividad productiva a menos que se manejara un tipo de actividad que le diera ese valor, como podría ser el mantenimiento constante del inmueble para un uso específico, sin embargo, dicho razonamiento pasaría por alto que dicho valor agregado consiste en que los beneficiarios están en aptitud de hacer uso y disfrute de los bienes que les son entregados con motivo de la prestación pactada y en el momento en que el arrendatario cubra la contraprestación será exigible el cobro del impuesto al valor agregado, no obstante que éste no se hubiera pactado, tal y como se aprecia de la siguiente tesis, que a la letra señala:

“[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; VII, Junio de 1998; Pág. 617; Registro: 196 056; Número de Tesis: I.3o.C.154 C.

ARRENDAMIENTO. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DEBE CUBRIRLO EL ARRENDATARIO CONFORME AL ARTÍCULO 1o. DE ESA LEY.- El artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estatuye una obligación para el contribuyente para cobrar el monto equivalente de ese impuesto, a aquellas personas que gocen o usen temporalmente de un bien. Asimismo el diverso artículo 22 del ordenamiento fiscal en cita, establece que el momento de realizar el pago del referido tributo, será cuando se haga exigible la contraprestación por el uso o goce temporal de un bien tangible. Sentado lo anterior, es inconcuso que en un contrato de arrendamiento, sí resulta procedente exigir al arrendatario el cobro del impuesto al valor agregado, cuando en éste no se pactó en contra de lo previsto en el mencionado dispositivo de la ley referida. Por tanto, debe prevalecer el texto expreso mencionado, en donde claramente se establece que el inquilino está obligado por traslado al pago de dicho tributo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 6513/97. Arturo Alcocer Ahedo. 4 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis García Vasco. Secretario: Adalberto E. Herrera González.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 52/98-PS resuelta por la Primera Sala, de la que derivó la tesis 1a./J. 18/2000, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 227, con el rubro: ‘VALOR AGREGADO. CORRESPONDE AL ARRENDADOR EL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO CUANDO SE RECLAMA EN UN JUICIO DE ARRENDAMIENTO Y EN EL CONTRATO NO EXISTE PACTO EXPRESO Y POR SEPARADO DE SU TRASLACIÓN AL ARRENDATARIO.’”

III.3.2.- ACTIVIDADES EXENTAS RELATIVAS AL USO Y DISFRUTE DE BIENES POR TIEMPO DETERMINADO

El legislador consideró adecuado exentar del Impuesto al Valor Agregado al arrendamiento inmobiliario cuando se realice en algunas modalidades que consideraron de carácter social, estableciéndolo en el artículo 20 la Ley del Im-

puesto al Valor Agregado, al disponer que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación y fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

En este artículo se observa que la naturaleza de la exención consiste en apoyar a los arrendatarios de vivienda mediante la exención del pago del Impuesto al Valor Agregado, sin tomar en consideración que los arrendadores no están en aptitud de recuperar el Impuesto al Valor Agregado mediante el acreditamiento, lo que desalienta al inversionista en arrendamiento inmobiliario de casa habitación en alquiler.

III.4.- IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS TEMPORALES O DEFINITIVOS

Otra de las actividades gravadas por el Impuesto al Valor Agregado, es la importación de bienes y servicios, que se causa con motivo de la introducción de bienes a territorio nacional y cuando se presenten servicios por no residentes en el país, mismos que de forma casuística se establecen en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; se definen las importaciones de bienes y servicios, al señalar que se considera importación de bienes o de servicios; la introducción al país de bienes; la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero; el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se presten por no residentes en el país.

El artículo 18-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se considerará como valor para los efectos del cálculo del impuesto, el valor real de los intereses devengados cuando éstos deriven de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero a que se refiere el artículo 8o, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que el acreditado o cuentacorrentista pueda disponer del crédito mediante el uso de tarjetas expedidas por el acreedor; y de operaciones de arrendamiento financiero.

El precepto mencionado considera comprendidos en el Sistema de referencia a las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras popu-

lares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado.

En el caso de las operaciones de referencia, las comisiones que se cobren al deudor, acreditado, cuentacorrentista o arrendatario, por la disposición de dinero en efectivo o por cualquier otro concepto y las penas convencionales, excepto los intereses moratorios, no se considerarán como parte de los intereses devengados.

El valor real de los intereses devengados, cuando la operación de que se trate esté denominada en moneda nacional o extranjera, el valor real de los intereses se calculará aplicando a la base sobre la cual se calcularon los intereses devengados, la tasa real de interés, de conformidad con lo siguiente:

- a) La tasa real de interés se calculará restando, a la tasa de interés que corresponda al periodo de que se trate, la inflación del mismo periodo. La inflación se calculará dividiendo el valor de la unidad de inversión determinado por el Banco de México para el último día del periodo, entre el valor de la unidad de inversión para el día inmediato anterior al primer día del periodo, y restando del cociente la unidad.
- b) Cuando la operación de crédito se encuentre pactada en moneda extranjera, la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate, expresada como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se sumará a la tasa de interés correspondiente al mismo periodo.

Para expresar la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se dividirá aquélla en moneda nacional, entre dicho saldo promedio convertido a moneda nacional al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación para el último día del periodo de causación de los intereses.

En el caso de que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado por dicha institución antes de esa fecha. El saldo promedio del principal será la suma de los saldos diarios del principal en el periodo, dividida entre el número de días comprendidos en el mismo periodo de causación.

Cuando en el periodo de causación de los intereses, el resultado de sumar la tasa de interés que corresponda al periodo y la ganancia cambiaria devengada en el

mismo periodo expresada en los términos del párrafo anterior, sea igual o menor a la inflación del periodo, no se causará el impuesto durante el mencionado periodo.

En el caso de que la tasa de interés que corresponda al periodo esté expresada en por ciento, se deberá dividir entre cien antes de efectuar las sumas y resta, mencionadas en los párrafos anteriores.

Asimismo, cuando las operaciones de que se trate se encuentren denominadas en unidades de inversión, el valor real de los intereses, serán los intereses devengados en el periodo, sin considerar el ajuste que corresponda al principal por el hecho de estar denominados en las unidades.

En caso de las operaciones de que tratamos si los periodos de causación de los intereses sean mensuales o menores a un mes, y en dichos periodos no se encuentre fijado por el Banco de México el valor de la unidad de inversión para el último día del periodo de causación de los intereses, los contribuyentes considerarán el valor de la unidad de inversión determinado por el Banco de México para los días correspondientes al periodo inmediato anterior e igual en duración al de causación de los intereses.

III.4.1.- EXENCIONES EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES

Otro límite del Impuesto al Valor Agregado que refleja su neutralidad, son las exenciones que respecto de dicha contribución federal se establecieron para las exportaciones, cuando no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo; de los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico; las de equipajes y menajes de casa tratándose del servicio exterior mexicano; las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado; las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona; las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente; las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor; oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80% y en su caso vehículos en relación con el servicio exterior mexicano.

III.4.2. - LA EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

En el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se conceptualiza de forma casuística los conceptos de la exportación de bienes y servicios, así como que las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Ahora bien, se considera exportación de bienes o servicios, la definitiva con motivo de la enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero, el uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de: asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; operaciones de maquila y submaquila para exportación; así como la exportación de publicidad, comisiones y mediaciones; seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos; operaciones de financiamiento; filmación o grabación, servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México; la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías; la transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que no se considera prestada en territorio nacional; la prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad en los términos de la Ley General de Población, paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento; actividades todas ellas relacionadas con las exportaciones que se benefician con una tasa del 0% a fin de estimular la exportación de bienes y servicios; razón por la cual se ajusta a los principios de legalidad y equidad tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal y como se desprende de las siguientes tesis:

“[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; VIII, Noviembre de 1998; Pág. 586; Registro: 195 130, Número de Tesis: VIII.1o.18 A.

VALOR AGREGADO, LEY DEL IMPUESTO AL. LA TASA 0%, CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN IV, INCISO B) DE LA LEY DE LA MATERIA, ES APLICABLE CUANDO LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS A MAQUILADORAS, FORMEN PARTE DEL PROCESO PRODUCTIVO DE BIENES Y SERVICIOS ELABORADOS POR ÉSTAS, DESTINADOS A LA EXPORTACIÓN.- La tasa del 0% del impuesto al valor agregado a que se refiere el artículo 29, fracción IV, inciso b) de la ley respectiva es aplicable no sólo a las maquiladoras cuya producción se destine a la exportación, sino también a las personas que les enajenen productos o les presten servicios, siempre y cuando tales productos y servicios formen parte de las fases del proceso productivo de los artículos destinados a la exportación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 78/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 23 de septiembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude TronPetit. Secretario: Gilberto Serna Licerio.

Nota: Por ejecutoria de fecha 20 de febrero de 2008, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 267/2007-SS en que participó el presente criterio.”

“[TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; VIII, Noviembre de 1998; Pág. 586; Registro: 195 135; Número de Tesis: VIII.1o.17 A.

VALOR AGREGADO, LEY DEL IMPUESTO AL. TASA DEL 0%. GOZAN DE DICHO ESTÍMULO LOS BIENES ENAJENADOS Y SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS, INCORPORADOS COMO INSUMOS EN ARTÍCULOS DESTINADOS A LA EXPORTACIÓN.- La finalidad de los artículos 29, fracción IV, inciso b) y 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, interpretados de manera armónica y en conjunto, consiste en estimular la exportación de bienes y servicios, a través de aplicar la tasa 0% en el cálculo de

dicho impuesto a las empresas exportadoras que cuentan con Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (Pitex), aprobados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, a efecto de hacer más competitivos sus precios, descargando a tales bienes o servicios de impuestos indirectos al consumo, en razón de que éstos se causarán en el extranjero. En consecuencia, dicho estímulo de aplicación a la tasa 0% es extensivo a los terceros que enajenen bienes o presten servicios a dichas empresas, siempre y cuando se incorporen a manera de insumo en los bienes destinados a la exportación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 78/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 23 de septiembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude TronPetit. Secretario: Gilberto Serna Licerio.

Nota: Por ejecutoria de fecha 20 de febrero de 2008, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 267/2007-SS en que participó el presente criterio.”

“[J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXI, Marzo de 2005; Pág. 353; Registro: 178 842; Número de Tesis: 2a./J. 25/2005.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA TASA DEL 0% POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE HOTELE- RÍA Y CONEXOS REALIZADA POR EMPRESAS HOTELERAS A TURISTAS EXTRANJEROS QUE INGRESEN AL PAÍS PARA PARTICIPAR EXCLUSIVAMENTE EN CONGRESOS, CONVEN- CIONES, EXPOSICIONES O FERIAS A CELEBRARSE EN MÉ- XICO, MEDIANTE EL CUMPLIMIENTO DE DETERMINADOS REQUISITOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALI- DAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).- La Su- prema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de legalidad tributaria se respeta en la medida en que los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren especificados en ley, de manera que no quede margen para la arbitrariedad de las autori-

dades ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y en que los sujetos pasivos de la relación tributaria puedan conocer con exactitud la carga y las obligaciones fiscales que les corresponda, en virtud de la especial situación jurídica en que se ubiquen. En ese tenor, el artículo 29, fracción VII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2004, al prever que las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% por la prestación de servicios de hotelería y conexos a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad, paguen tales servicios mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios se hubiera realizado por los organizadores del evento, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, porque el mencionado precepto legal establece expresamente que las empresas residentes en el país (sujetos pasivos directos) son las obligadas a calcular el impuesto a una tasa del 0%, y porque el hecho de que el consumidor final (turista extranjero) deba cumplir con determinados requisitos a efecto de que el impuesto por el servicio de hotelería y conexos se calcule aplicando dicha tasa, no significa que se introduzca como elemento del tributo a un tercero ajeno a la relación tributaria, ya que debe tenerse en cuenta que aquél forma parte de tal relación por ser quien, por regla general, absorbe la carga tributaria.

Amparo en revisión 1463/2004. Diamond Hotels Playacar, S.A. de C.V. 12 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1462/2004. Diamond Hotels Cozumel, S.A. de C.V. 12 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1465/2004. Hotel Royal Playacar, S.A. de C.V. 26 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo en revisión 1523/2004. Operadora Hotelera de Playa del Carmen, S.A. de C.V. 26 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Hilda Marcela Arceo Zarza.

Amparo en revisión 1470/2004. Cozumel Villages, S.A. de C.V. 5 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores.

Tesis de jurisprudencia 25/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de febrero de dos mil cinco.”

“[J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXI, Marzo de 2005; Pág. 331; Registro: 178 843; Número de Tesis: 2a./J. 24/2005.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA TASA DEL 0% POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE HOTELERÍA Y CONEXOS REALIZADA POR EMPRESAS HOTELERAS A TURISTAS EXTRANJEROS QUE INGRESEN AL PAÍS PARA PARTICIPAR EXCLUSIVAMENTE EN CONGRESOS, CONVENCIONES, EXPOSICIONES O FERIAS A CELEBRARSE EN MÉXICO, MEDIANTE EL CUMPLIMIENTO DE DETERMINADOS REQUISITOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que tal violación se configura si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. En ese sentido, al señalar el artículo 29, fracción VII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2004, que las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% por la prestación de servicios de hotelería y conexos a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad, paguen tales servicios mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios se hubiera realizado por los organizadores del evento, no transgrede el men-

cionado principio constitucional, en virtud de que el citado precepto legal no señala como requisito para la aplicación de dicha tasa que las empresas hoteleras cuenten con la infraestructura necesaria para llevar a cabo tales eventos, sino sólo que presten el servicio de hospedaje, lo que significa que las empresas residentes en el país que presten servicios de hotelería y conexos, para aplicar la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, sólo deben asegurarse de que se trata de turistas extranjeros que participarán en los eventos mencionados, y no que el evento se realice en las instalaciones del hotel que presta tal servicio.”

IV.- MECANISMO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

IV.1.- CAUSACIÓN

Las modalidades de aplicación de un impuesto comprenden en general, las normas de determinación de la base imponible, a la cual se aplica la tasa y se obtiene el impuesto líquido.

La base imponible y la causación del impuesto son dos elementos necesarios para la definición de la obligación tributaria, el uno, porque constituye el elemento en que nace la deuda fiscal, el otro, porque es la base sobre la que debe aplicarse el tipo de gravamen para determinar el importe de esta obligación.

Están estrechamente unidos y no se puede, sin riesgo de incoherencia o fraude, decidir que una deuda fiscal nace cuando la autoridad hacendaria determina un crédito fiscal por no cumplir con las obligaciones fiscales de acuerdo a las disposiciones fiscales que marcan diferentes leyes.

La causación del Impuesto al Valor Agregado determina la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, pero a veces se confunde, en principio, con la realización de la operación gravable, aunque no necesariamente coinciden.

IV.2.- BASE

Siendo el Impuesto al Valor Agregado, en principio, un impuesto sobre cifra de negocios, su base debe ser, por regla general, el precio del bien suministrado, del servicio entregado, del arrendamiento, de la importación o exportación; de modo que su base se expresa en términos monetarios, su tipo consiste en una fracción de la base impositiva.

IV.3.- MECANISMO DEL ACREDITAMIENTO

El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece los requisitos para que dicho impuesto que haya sido trasladado al contribuyente o el pago en la importación sea acreditable, con motivo de sus gastos.

IV.3.1- NATURALEZA DEL GASTO

La naturaleza del gasto debe de corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para realizar actividades distintas de la importación por las que se deba pagar el Impuesto al Valor Agregado a las cuales se les aplique la tasa 0%.

Se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines de Impuesto sobre la Renta, es decir, que tengan relación con su objeto, de modo que, estamos en presencia de una norma genérica que es enunciativa, porque las circunstancias a que se encuentran sujetas las actividades económicas que llevan a cabo los contribuyentes, inciden en forma directa en el momento de determinar si un gasto es deducible o no.

Ejemplos:

A) Objeto de la empresa actividades empresariales.

Empresa cuya actividad preponderante es la “Compra y Venta de Equipo Médico”, se considera que uno de sus gastos estrictamente indispensables, es la adquisición de un camión para transportar el equipo que el contribuyente enajena a los Hospitales, por lo tanto, el Impuesto al Valor Agregado que se enteró con motivo del vehículo que se adquirió para transportar las mercancías que enajena, se debió a que recibe el tratamiento de activo fijo ya que incrementa su patrimonio, en términos del artículo 40, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que el Impuesto al Valor Agregado que pagó con motivo de dicha adquisición está en aptitud de acreditarlo aplicando la mecánica correspondiente para tal efecto.

Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del Impuesto sobre la Renta, únicamente se considerará el monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impues-

to pagado con motivo de la importación, en la proporción que dichas erogaciones sean deducibles para los fines citados.

B) Objeto de la empresa proporcionar los particulares créditos.

Una vez determinado el interés devengado, en términos de las precisiones efectuadas en un diverso capítulo, el contribuyente puede acreditar el Impuesto al Valor Agregado que pagó con motivo de la adquisición de equipo de cómputo que adquirió a fin de que mediante su uso controle los créditos que otorgó, aplicando la mecánica correspondiente para tal efecto.

IV.3.2.- EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES

El Impuesto al Valor Agregado que haya sido trasladado expresamente al contribuyente, debe constar formalmente por separado en los comprobantes fiscales a favor del contribuyente que efectuó el gasto, en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido es el siguiente:

“**Artículo 29.-** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada. Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración

Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria. El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales.

V. Entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se realice la operación y, en su caso, proporcionarles una representación impresa del comprobante fiscal digital cuando les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará, mediante reglas de carác-

ter general, las especificaciones que deberá reunir la representación impresa de los comprobantes fiscales digitales.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando éstos consten en representación impresa, podrán comprobar su autenticidad consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios.”

“**Artículo 29-A.** Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos: I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los comprobantes fiscales que se expidan en estos términos serán considerados como comprobantes fiscales simplificados por lo que las operaciones que amparen se entenderán realizadas con el público en general y no podrán acreditarse o

deducirse las cantidades que en ellos se registren. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica a que se refiere el párrafo anterior deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero, del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán

especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, deberán contener la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

“VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante fiscal se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre

Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A) y F), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite. Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación se pague en parcialidades, se emitirá un comprobante fiscal por el valor total de la operación de que se trate en el que se indicará expresamente tal situación y se expedirá un comprobante fiscal por cada parcialidad. Estos últimos comprobantes deberán contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV de este artículo, además de señalar el número y fecha del comprobante fiscal que se hubiese expedido por el valor total de la operación, el importe total de la operación, el monto de la parcialidad que ampara y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, indicando al menos los últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente.

VIII. El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en los artículos 29 ó 29-B de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.”

IV.3.3.- EFECTIVAMENTE PAGADO

El Impuesto al Valor Agregado trasladado tiene que ser pagado en el mes de que se trate, en que se fuere a acreditar.

IV.3.4.- ENTERO DEL IMPUESTO RETENIDO

Tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido, dicha retención se entere en los términos establecidos; el impuesto retenido y enterado podrá acreditarse en la declaración de pago mensual siguiente a aquella donde se haya efectuado el entero de la retención.

IV.3.5.- IMPORTACIÓN DE BIENES EN LA REGIÓN FRONTERIZA

Cuando el Impuesto al Valor Agregado en la importación se hubiera pagado a la tasa del 11 %, dicho impuesto será acreditable siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en región fronteriza.

El Impuesto al Valor Agregado trasladado o pagado en la importación, correspondiente a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones, servicios o uso o goce temporal de bienes, se señala que cuando se utilicen.

- Exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba de pagar el Impuesto al Valor Agregado no les sea aplicable la tasa 0% será acreditable en su totalidad.
- Exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba de pagar el Impuesto al Valor Agregado, no será acreditable.
- Indistintamente para realizar actividades por las que deba o no pagar el Impuesto al Valor Agregado, se les aplique la tasa 0% y no sea objeto del mismo, el acreditamiento procederá únicamente en las siguientes proporciones.

Valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa de 0%

Entre: Valor total de las actividades que el contribuyente realice en el mes de que se trate.

Igual: Proporción de acreditamiento.

Además se establece un tratamiento específico para el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado de las erogaciones por conceptos de inversiones consideradas como tales en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Para su cálculo el procedimiento a seguir es el siguiente:

- * Cuando se trate de inversiones destinadas en forma exclusiva a realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado o se les aplique la tasa 0%, el Impuesto al Valor Agregado será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.
- * Cuando las inversiones dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas, en el mes cuando ello ocurra se deberá aplicar el ajuste.
- * Cuando se trate de inversiones destinadas en forma exclusiva a realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado o no sean objeto del mismo, el Impuesto al Valor Agregado no será acreditable.
- * Cuando las inversiones dejen de destinarse exclusivamente a las actividades previstas, en el mes cuando ello ocurra se deberá aplicar el ajuste.
- * Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba o no pagar el Impuesto al Valor Agregado o les sea aplicable la tasa 0%, o aquellas no objeto del mismo, el Impuesto al Valor Agregado será acreditable en la proporción correspondiente.

IV.4.- AJUSTE DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CUANDO SE MODIFICA EL DESTINO HABITUAL AL DE LAS INVERSIONES

En el caso de que se modifique el destino habitual al de las inversiones, a fin de determinar el acreditamiento, como ya se ha mencionado se establece un mecanismo de ajuste tomando en cuenta que la proporción de acreditamiento que corresponde al contribuyente, calculada cuando se adquirió la inversión, puede cambiar con posterioridad –disminuyendo o incrementando– no obstante continuar empleando la misma inversión.

El ajuste se determina comparando la proporción de acreditamiento del mes de adquisición de la inversión contra la del mes del cálculo del pago mensual.

- Cuando se disminuya, deberá reintegrarse el acreditamiento que el contribuyente haya aplicado en exceso.
- Cuando se aumente, podrá incrementarse el acreditamiento.

El ajuste mencionado se efectuará cuando existe una variación de más de 3% en la proporción de acreditamiento en los meses posteriores a la adquisición de la inversión, sin embargo no se precisa la mecánica del ajuste para las inversiones usadas para actos gravados o exentos y que posteriormente cambien su destino habitual.

Con esta medida se incrementa el control sobre Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las inversiones, ya que por cada tipo de bien habrá que identificar el porcentaje de deducción señalado en la Ley de Impuesto sobre la Renta y la proporción de acreditamiento correspondiente de la adquisición, para compararla posteriormente contra la nueva proporción del mes de cálculo.

V.- CONCLUSIONES

- I. Desde su origen el Impuesto al Valor Añadido, tiene por objetivo gravar la producción de bienes y servicios una sola vez, desde el inicio hasta la entrega al consumidor final; por esa razón el impuesto se percibe de manera fraccionada con arreglo a un sistema de pagos parciales y que permite asegurar la neutralidad del impuesto, sea cual sea el número de operaciones.
- II. El Impuesto al Valor Añadido fue implantado en la Unión Europea se le denomina en México como el Impuesto al Valor Agregado, que en principio era un impuesto sencillo de aplicar y con alto potencial recaudatorio, pero con el transcurso del tiempo se ha modificado al implantar diversas exenciones y tasas diferenciadas que no impidieron la neutralidad del impuesto que grava diversas fases de las actividades económicas, hasta llegar al consumidor final.
- III. Lo anterior se corrobora, toda vez que las actividades gravadas consistentes en la enajenación de bienes, servicios, importación, exportación y arrendamientos, en relación con las diversas etapas que conllevan a la producción de un bien mueble o inmueble, a la prestación de un servicio de cualquier índole y al comercio de los bienes en ámbito nacional o internacional, que permite un equilibrio clásico en un sistema de competencia pura y perfecta, porque el precio del bien o servicio no se ve afectada con la contribución que se causa al agregarle un valor, por lo que estamos en presencia, se reitera de un impuesto neutro, que grava dichas actividades en condiciones similares y que por esas razones se ajusta a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- IV. Asimismo del análisis de la mecánica del Impuesto al Valor Agregado, permite advertir con meridiana claridad la trascendencia de la neutralidad que rige a dicha contribución federal, toda vez que, independientemente de las actividades gravadas la mecánica para el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado es similar a todos los casos, lo que permite advertir que, en efecto el objeto de dicho impuesto, es gravar la enajenación de bienes, servicios, arrendamientos, exportación e importación en condiciones similares de forma parcial a través de cada una de sus etapas en términos del citado artículo 31, fracción IV de la Carta Magna.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, cuarta edición, Porrúa, México, 1981.

ADAM ADAM, Alfredo y BECERRIL LOZADA, Guillermo, *La Fiscalización en México*, segunda edición, UNAM, México, 1988.

Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987), Tomo II, quinta edición, Trillas, México 1988.

ARCE GARGOLLO, Javier, *Contratos Mercantiles Atípicos*, Porrúa, México, 1988.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, décima edición, Themis, México, 1995.

BERLIRI Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Volumen II, Derecho Financiero, Madrid, 1978.

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, cuarta edición, Civitas, Madrid, 2000.

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1992.

CARRILLO CASTRO, Alejandro, *Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987)*, Tomo I, quinta edición, Trillas, México, 1988.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Hecho imponible y sujetos pasivos. (Análisis jurisprudencia)*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

CORTINA, Alfonso, *La Obligación Tributaria y su Causa*, Porrúa, México, 1977.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, tercera edición, Limusa, México, 1990.

DEROUIN, Philippe, *El Impuesto Sobre el Valor Añadido en la C.E.E.*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1981.

DÍAZ BRAVO, Arturo, *Contratos Mercantiles*, IURE, México, 2006.

Diccionario Enciclopédico, Océano, España, 1990.

Diccionario Jurídico Mexicano, décimo cuarta edición, Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, México 2000.

Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo de Derecho Fiscal y Financiero; Tomo de Derecho Civil, Contratos Versión digital, Año 2011.

GIMENO, Juan A y HUERTA, Jesús R., *El nuevo estado fiscal español*, H. Blume, España, 1981.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, cuarta edición, Ediciones Contables, Administrativas, y Fiscales, México, 1996.

KALDOR, Nicholas, *El Impuesto al Gasto*, segunda reimpresión, FCE, México 1976.

MARGAÍN MANATOU, Emilio, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado*, Potosina, México, 1981.

MARTÍNEZ ALMAZÁN, Raúl, *Las Finanzas del Sistema Federal Mexicano*, INAP, México, 1988.

MICHELI GIAN, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo*, UNAM, México, 1991.

Notas de Derecho Financiero, Parte General, Tomo II, Introducción y Parte General, Universidad de Madrid Facultad de Derecho, Madrid 1968-1972.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975.

PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, tercera edición, Banca y Comercio, México, 1998.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1972.

PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, segunda edición, Porrúa, México, 1976.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, cuarta edición, Trillas, México, 1999.

RESÉNDEZ MUÑOZ, Eduardo, *Política e Impuestos*, Visión Histórica, Porrúa, México, 1989.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Diccionario de Términos Fiscales*, Taxx, México, 2002.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de Derecho Financiero, Introducción*, Tomo I, Introducción, Universidad de Madrid Facultad de Derecho, Madrid, 1968-1972.

SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique, *Derecho Constitucional*, sexta edición, Porrúa, México, 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, quinta edición, Depalma, Buenos Aires, 1995.

A) LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

Sexta Directiva sobre el Impuesto al Valor Agregado: Base Imponible Uniforme, http://europa.eu/legislation_summaries/other/l31006_es.htm.

Ley del Impuesto al Valor Agregado <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

Código Fiscal de la Federación. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpf.htm>.

Código de Comercio. www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3.pdf.

Ley de Vías Generales de Comunicación. www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/73.pdf.

Ley sobre el Contrato del Seguro Social. www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92.pdf.

Ley Federal de Instituciones de Fianzas. www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/108.pdf.

Ley 37/1992; normativa del Impuesto al Valor Añadido. www.boe.es/diario_boeltxt.php?id=BOE-A-1992-28740.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXII, Julio de 2005; Pág. 1569; Registro: 177 749; Número de Tesis: III.2o.A.122 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XVI, Julio de 2002; Pág. 1318, Registro: 186 537; Numero de Tesis: I.1o.A.73 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; VI, Septiembre de 1997; Pág. 208; Registro: 197 681; Número de Tesis: P. CXXXVIII/97.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXII, Julio de 2005; Pág. 1569; Registro: 177 749; Número de Tesis: III.2o.A.122 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XVI, Julio de 2002; Pág. 1318 Registro: 186 537; Número de Tesis: I.1o.A.73 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIII, Marzo de 2006; Pág. 211; Registro: 175 401; Número de Tesis: 1a. XLVI/2006.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIII, Enero de 2006; Pág. 1262; Registro: 176 071; Número de Tesis: 2a./J. 156/2005.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Registro: 161 356 Número de Tesis: I.4o.A.787 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXXIV, Agosto de 2011; Pág. 1309; Registro: 161 351; Número de Tesis: I.12o.C.24 C.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXXIV, Julio de 2011; Pág. 2279; Registro: 161 425; Número de Tesis: I.6o.A.54 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; VII, Junio de 1998; Pág. 617; Registro: 196 056; Número de Tesis: I.3o.C.154 C.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; VIII, Noviembre de 1998; Pág. 586; Registro: 195 130, Número de Tesis: VIII.1o.18 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; VIII, Noviembre de 1998; Pág. 586; Registro: 195 135; Número de Tesis: VIII.1o.17 A.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; “[J]”; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXI, Marzo de 2005; Pág. 353; Registro: 178 842; Número de Tesis: 2a./J. 25/2005.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXI, Marzo de 2005; Pág. 331; Registro: 178 843; Número de Tesis: 2a./J. 24/2005.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; V, Febrero