

BREVE RESEÑA HISTORICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por: JUAN MARTINEZ DEL CAMPO

Ex-alumno de la Escuela
de Derecho de la Universidad
Anáhuac.

SUMARIO

Introducción. Generalidades. Tipos y métodos de aplicación. Características. Conceptos. Elementos básicos en torno de la Teoría del Impuesto al Valor Agregado. Administración del Impuesto del Valor Agregado. Los causantes menores. Conclusiones.

INTRODUCCION

Durante la primera mitad de este siglo, los diferentes gobiernos occidentales implementaron en sus países impuestos indirectos a las ventas de tipo cascada o de tipo monofásico, pero no fue sino hasta el año de 1954 cuando Francia adoptó el sistema de "Impuesto al Valor Ajustado".¹

La idea original del sistema del impuesto al valor agregado, fue planteada por primera vez en 1919 por el alemán Von Siemens, quien propuso que dicho sistema sustituyera al impuesto de cascada aplicable en esa época que gravaba las ventas a la tasa del 2.5%; Von Siemens defendió la postura de aplicar la tasa al 1% sobre el valor agregado, mas prevaleció entonces al argumento de Luther quien propuso simplemente disminuir las tasas conservando el mismo sistema de imposición.²

¹ Max Varón, *Trabajo presentado a Concamín*, México, 1980.

² Cfr. Ricardo, Calle Saiz. "El impuesto sobre el valor añadido como forma

Más tarde, en el año de 1921, el sistema del valor agregado es propuesto por Thomas S. Adams para ser implantado en los Estados Unidos, aunque dicha propuesta no tuvo éxito.³

En el año de 1949, una comisión encabezada por Carl S. Shoup, realizó un estudio relativo a la situación impositiva en Japón, y como consecuencia, recomendó la implantación del impuesto al valor agregado; sin embargo, la medida propuesta no llegó a ser puesta en vigor.

Tres años más tarde, en 1952, Maurice Lauré, funcionario del Ministerio de Hacienda de Francia, propone nuevamente la adopción del sistema al valor agregado en su país, lo cual se logró a través de las reformas realizadas entre los años 1953 y 1955.

A partir de entonces, diversos países en el mundo han modificado sus sistemas de imposición a las ventas, adoptando el sistema del impuesto al valor agregado, como lo son los miembros de la Comunidad Económica Europea, Brasil, Argentina, Uruguay, México, Marruecos, Costa de Marfil y muchos otros.

GENERALIDADES

El impuesto al valor agregado, es una característica del impuesto a las ventas que se causa sólo por el valor que se agrega o se añade a los bienes materia del impuesto, en cada una de las etapas del ciclo económico, esto es, desde su producción hasta que es adquirido por el último consumidor, pudiendo el sistema, sufrir algunas modificaciones como se verá posteriormente.

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado se concibe de forma diferente de otros impuestos o las ventas que gravan el total del bien a su paso por las etapas del ciclo económico o que lo gravan en una sola de dichas etapas.

Una de las características del impuesto al valor agregado, es que para su funcionamiento es aplicable un mecanismo de deducciones, por el cual se determina la base gravable, misma que es

de Imposición sobre el volumen de ventas en los países en vía de desarrollo", VI Jornadas Luso Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, México: Asociación Nacional de Abogados, 1976, pp. 95-121.

³ Varón, *Op. cit.*

⁴ Clara K. Sullivan, *The Tax on Value Added*, London: Columbia University Press. N.Y. & 1965. cap. 3.

considerada sólo en cuanto al valor que se añade al bien objeto del impuesto en su paso por cada fase del ciclo económico, de tal forma que al final del mismo el impuesto pagado estará determinado, independientemente de las etapas sufridas, en función directa del valor del producto, mercancía o servicio.

Existen diversas variantes en cuanto al modelo del sistema, como se verá posteriormente; se conocen distintos tipos y métodos de aplicación del impuesto, aunque teóricamente se pretende llegar al mismo resultado.

TIPOS Y METODOS DE APLICACION

Muchos de los autores coinciden en que hay básicamente tres tipos de valor agregado tomando en cuenta los criterios que a continuación se señalan, refiriéndose a la base del impuesto:

- a) Valor Agregado tipo Producto Bruto.
- b) Valor Agregado tipo Ingreso Neto.
- c) Valor Agregado tipo Consumo.

a) *Tipo producto bruto*

Este tipo de valor agregado fue inicialmente propuesto por Thomas S. Adams en 1921, definiéndolo en principio como un "impuesto a las ventas con un crédito o devolución por impuestos pagados por el productor o el vendedor en la adquisición de bienes para la reventa o de uso necesario en la producción de bienes para ser vendidos".⁵

Aunque este concepto no aclara el tratamiento fiscal de los servicios, podrían de todas maneras quedar encuadrados.

Por otra parte, el crédito del impuesto se refiere exclusivamente a los bienes adquiridos para ser revendidos o utilizados para producir bienes para ser vendidos, por lo que en este caso no se consideran otras formas de deducción.

Por otra parte, el autor uruguayo Samuel Hendel⁶ define a este tipo de valor agregado como aquel "que tiene en cuenta el total de

⁵ T.A. Adams, citado por Sullivan, *Op. cit.*, p. 188.

⁶ Samuel Hendel, "Introducción al Sistema de Tributación Indirecta con Base en el Valor Agregado en los Países en Vía de Desarrollo" en *VI Jornadas Luso*

bienes producidos, sin permitir ninguna deducción por concepto de amortización de inversiones”.

De igual manera, hay quienes denominan a este tipo como Producto Nacional Bruto,⁷ equiparándolo al consumo más inversión, siendo estos conceptos equivalentes al salario más la utilidad, más la depreciación y por lo tanto con ello no se permite la deducción del impuesto al valor agregado pagado por ventas, ni por compras de activo fijo del contribuyente, pero sí, el pagado en otras compras como ya se especificó anteriormente. Asimismo, no es posible deducir los activos depreciables de la base del impuesto.

b) Tipo ingreso neto

En relación a este tipo de valor agregado, el autor Angel A. Mattiello Canales⁸ lo denomina a su vez el “tipo rédito” en base a las teorías de Shoup, y al respecto dice que “tiene como base impositiva todo el rédito neto producido en un país, y por lo tanto, en un cierto sentido, puede equivaler a un impuesto general real sobre el rédito . . . la base impositiva del impuesto es dada por la suma de los réditos atribuidos por la empresa a varios factores de producción: salarios, intereses y ganancias que constituyen el valor agregado de cada uno de los sujetos . . .”

Por su parte, Clara K. Sullivan citando a Shoup;⁹ nos dice que “la base del tipo ingreso neto para una empresa en particular puede computarse agregando sueldos y honorarios; intereses pagados a terceros; y el valor agregado de las ganancias . . .”

En otras palabras, y de acuerdo al citado autor Samuel Hendel, “el tipo de valor agregado de Ingreso Nacional Neto, es el Producto Bruto menos las amortizaciones”.

Respecto a este tipo de valor agregado, se permite la deducción del impuesto sobre la depreciación así como sobre las compras destinadas para formar el activo fijo del sujeto, razón por la cual se

Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, México: Asociación Nacional de Abogados, 1976, p. 32.

⁷ Cfr. “El Impuesto al Valor Agregado”, *Documento de Trabajo, Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, México, 1977.

⁸ Angel Mattiello Canales, *El Impuesto al Valor Agregado en México y sus Perspectivas*, México: IEE., S.A., 1979. p. 14.

⁹ Sullivan, *Op. Cit.* p. 199.

gravará solamente el impuesto por salarios y ganancias o utilidades.

En consecuencia, el consumo, más la inversión, menos la depreciación es equivalente al salario más la utilidad en lo tocante al valor agregado.

c) Valor Agregado tipo Consumo

Este modelo o tipo de valor agregado es el que ha marcado la pauta en cuanto a su adopción por los diversos países que han implantado el sistema de valor agregado.

El valor agregado tipo consumo hace posible la deducción inmediata del impuesto pagado en las adquisiciones de activo fijo y por lo tanto se desgravan los bienes de capital, lo que se traduce en un fomento a la inversión.

Hendel señala que este tipo de valor agregado se determina, en cuanto a su base, si al total de ventas realizadas por una empresa se le restan el total de adquisiciones, incluyendo como ya se dijo, las adquisiciones de bienes de capital o diferentes gastos de capital.

En consecuencia, para conocer la base del valor agregado, tenemos que el consumo es igual a los salarios, más utilidades y deducciones, menos inversión.

Ahora bien, para la aplicación de este tipo tenemos dos métodos:

- I. Adición.
- II. Sustracción, que a su vez puede adoptar la forma de método real o base financiera.

Método por adición

A través de este método, la base del impuesto puede calcularse mediante la suma de diferentes elementos como lo son los salarios, intereses, alquileres, beneficios del empresario, remuneraciones por servicios técnicos, etc., que fueron erogados con objeto de obtener el producto final gravado.

En otras palabras, según Luis Toscano Soria.

En el método de adición la materia imponible estaría constituida por las atribuciones asignadas por la empresa en determinado período a los factores productivos.¹⁰

Ahora bien; en relación al método de adición, Proto Laguzzi comenta que:

Tomando como base la forma como se determina "el producto nacional neto", de un país, se calcula el valor agregado en un sentido positivo; se suman todos los elementos y factores que intervienen en el proceso productivo y de comercialización y el monto total de esta operación es el 'mayor valor agregado' en la respectiva etapa, afectó a la tasa correspondiente, lo que permite conocer el monto del impuesto definitivamente a pagar.¹¹

Posteriormente el mismo autor agrega que "el procedimiento de la adición es el que más responde al concepto puro de I.V.A. y permite su implantación general en presencia de tasas diferenciales, pero en cambio, ofrece serias dificultades en su aplicación práctica por los costos administrativos que demanda la determinación del valor agregado y su posterior control por parte del Servicio Fiscalizador..."

En el mismo sentido, se puede decir, de acuerdo con Alberto Rubén López:

La simple esquematización del sistema nos da la pauta de su falta de practicidad y del trabajo administrativo adicional que podría representar para los sujetos pasivos, en el supuesto de aplicarse.¹²

En resumen, puede decirse que este método, también conocido como método por base de renta, como ya se especificó, supone que la materia objeto del impuesto cuya base gravable se busca determinar, se obtiene a través de la suma de las retribuciones hechas por la empresa, en un cierto período, a los diversos factores de la producción.

Esta operación, en otras palabras, consiste en sumar al precio de las mercancías compradas para ser utilizadas como insumos en el

¹⁰ Luis Toscano Soria, "El Impuesto al Valor Agregado en Ecuador", en *VI Jornadas, Op. Cit.*, p. 130.

¹¹ José Proto Laguzzi, "Impuesto al Valor Agregado", en *VI Jornadas, Op. Cit.*, p. 177.

¹² Alberto Rubén López, "Conceptuación y Características Técnico Estructurales del Impuesto al Valor Agregado", en *VI Jornadas*, p. 74.

proceso de producción o de comercialización, todos los elementos que intervienen para aumentar su valor, tales como salarios, intereses, arrendamientos, gastos de mantenimiento, así como los demás gastos de venta y administración, obteniéndose de esta forma el precio final de la mercancía.

Método por sustracción

Este método consiste en la aplicación inversa del método de adición.

También llamado método de deducción, consiste en que la materia imponible se determina por la diferencia entre el monto de las ventas sujetas al impuesto y el de las adquisiciones gravadas por el mismo en la etapa anterior.

En otras palabras, de acuerdo a Toscano Soria:

En el método de sustracción o deducción, la materia imponible se obtiene por la diferencia entre las ventas sujetas a impuesto y las gravadas en la etapa anterior.¹³

Ahora bien, en este punto es importante señalar la clasificación que hace Proto Laguzzi¹⁴ en relación con el método por sustracción de la siguiente manera:

- a) Aplicación base a base
 - sobre base real o efectiva
 - sobre base financiera
- b) Aplicación Impuesto a Impuesto.

En relación a la aplicación base a base, el elemento representativo es un factor del proceso económico, que puede ser la producción, ventas o compras, individuales o conjuntamente considerados.

De acuerdo a esto, se pueden adoptar dos variantes, que son la base real o efectiva, o la fase financiera.

En cuanto a la base real o efectiva, el mayor valor agregado es la diferencia entre la producción de un año y las compras efectuadas en igual período.

¹³ Toscano, *Op. Cit.*, p. 131.

¹⁴ Proto, *Op. Cit.*, p. 178.

Este concepto se refiere a un concepto puramente económico y estadístico del valor agregado, y se haría necesario seguir todo el ciclo económico para identificar la cantidad de los distintos productos incorporados y los terminados. De igual forma se haría necesario implantar un sistema complejo de contabilidad, así como otros sistemas como el de valoración de compras e inventarios para poder detectar el valor agregado.

Por lo que toca a la base financiera, ésta se determina por la diferencia que resulta entre las ventas y las compras en un período cierto.

En este caso, a diferencia del anterior, la existencia de tasas diferenciadas para el pago del impuesto complicaría el sistema, ya que su aplicación descansa en los elementos de compras y ventas.

Por lo que toca a la aplicación del método por sustracción de impuesto a impuesto, éste también es conocido como el mecanismo de "crédito fiscal", y se basa en el elemento o factor impuesto, como su nombre lo indica, y así se puede entender como un procedimiento de liquidación y cálculo del impuesto mismo.

En otras palabras, mediante este procedimiento se otorga al contribuyente un crédito fiscal equivalente al impuesto que pagó en sus adquisiciones y que va a ser válido y aplicable contra el impuesto a pagar en otras operaciones.

Abundando un poco más a este respecto, podemos señalar algunas generalidades del procedimiento impuesto contra impuesto o crédito fiscal:

- Se elimina la necesidad de definir previamente el valor agregado.
- El impuesto no forma parte del costo.
- El causante se obliga a exigir las facturas en las que conste el impuesto pagado por separado que a su vez trae como consecuencia mayor control del sistema y menor índice de evasión.
- Permite el acreditamiento.

CARACTERISTICAS

Dentro de sus lineamientos generales, podemos encontrar que el impuesto al valor agregado tiene principalmente las características

que en seguida se detallan, y que lo distinguen de otro tipo de imposición:

1. Es un impuesto indirecto, ya que se ubica en los supuestos previstos por los criterios de la repercusión, administrativa y económica.
2. Es un impuesto real, puesto que se aplica de manera objetiva sobre las manifestaciones aisladas de riqueza sin importar quien sea el contribuyente.
3. Es un impuesto al consumo dentro de la clasificación de los impuestos a las ventas, y por lo mismo de ser un impuesto al consumo y no a la inversión o a la producción, incluye dentro de su objeto la transferencia de bienes de capital, la prestación de servicios y otros renglones que con posterioridad serán analizados.
4. Es un impuesto plurifásico, pues se aplica en principio a todas las fases del ciclo económico, esto es, desde la producción del bien o servicio, hasta su consumo final.
5. Es un impuesto de tipo "no acumulativo". Esta quizá sea una de sus características más importantes y que reviste una de sus mayores ventajas.

En virtud de que es un impuesto "no acumulativo", el impuesto al valor agregado no grava el valor total de cada operación, sino que por el contrario, sólo va gravando el valor que se añade en cada una de las etapas por las que se va pasando en el ciclo económico, sin que vuelva a aplicarse o acumularse a los valores que ya han pagado el impuesto y que están incorporados a la mercancía o producto.

En consecuencia, debido a esto, se evita el efecto de la "cascada" que es la tipificación del impuesto acumulativo.

6. Es un impuesto susceptible de repercutirse. Esto quiere decir, que el impuesto pasa o es trasladado del vendedor al comprador durante las fases del ciclo económico, a efecto de que sea al consumidor final, al adquirir el producto o la mercancía, a quien en definitiva le corresponda pagar la totalidad del gravamen.

Este fenómeno de la translación, trae como consecuencia tres situaciones:

- a) El pagador del impuesto, a diferencia del contribuyente, no adquiere responsabilidad alguna ante la autoridad fiscal.
 - b) La necesidad de expedición de facturas en las que aparezcan, en forma desglosada el importe o precio y el impuesto.¹⁵
 - c) El crédito al impuesto
7. Es un impuesto neutro, lo que quiere decir que al aplicarse el impuesto al valor que se agrega o se añade y no al monto de valor de cada una de las operaciones del ciclo económico independientemente consideradas, será indiferente el número de etapas por las que atraviere el producto desde su fabricación hasta su consumo final.

Esta característica está estrechamente vinculada con las dos anteriores, lo cual trae como consecuencia, entre otras ventajas, la de incentivar la integración horizontal de empresas o de restar importancia a la estructura que adopten las mismas.

8. Es un impuesto de aplicación amplia y general, pues ya se ha dicho, grava en su totalidad el proceso económico en su forma típica, aunque en algunos casos, se puede excluir alguna de las etapas de dicho proceso o ciclo, lo cual, en algunos casos implicaría variaciones en cuanto al monto recaudado del impuesto.¹⁶

CONCEPTOS

Con los elementos que hasta ahora se han señalado y analizado en este estudio, conviene en este punto definir al impuesto al valor agregado, principalmente en base a conceptos dados por distintos autores de la materia.

Lent, Casanegra y Guerard afirman que:

El impuesto al valor agregado es un impuesto sobre el valor que es añadido a bienes y servicios en cada etapa del proceso de producción y

¹⁵ De acuerdo al artículo 4o., del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en actos o actividades cuyo valor total sea de \$100.00 o menor, sólo existe obligación de expedir documentación para el traslado del impuesto, cuando sea solicitado por quien realice el acto o actividad gravada.

¹⁶ Entre otros, los autores Clara Sullivan y Samuel Hendel, presentan cuadros en los que aparecen más detalladas las variaciones del impuesto en los casos de eximir de su pago a alguna de las fases del ciclo económico.

distribución. Los principales elementos del valor agregado son sueldos y salarios pagados y las ganancias antes del impuesto sobre la renta. El impuesto pagado podría ser calculado por el método de adición, pero el método universalmente usado es el de sustracción.¹⁷

César Cosciani concibe que:

La suma de los valores agregados en las distintas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, razón por la cual el I.V.A. permite gravar en distintas oportunidades las etapas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones.¹⁸

Por otra parte, vemos que para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

El concepto de valor agregado para fines fiscales es la diferencia existente entre los ingresos brutos totales por la venta de bienes y servicios en el proceso de producción o distribución y el costo de las compras realizadas en la etapa precedente.¹⁹

Sin pretender dar una definición, Jorge Sáinz Alarcón argumentó que:

El impuesto al valor agregado es en realidad un impuesto al consumo en varias etapas, permitiendo la deducción del impuesto pagado en las etapas anteriores. . . .²⁰

El autor Alberto Rubén López, afirma que:

El impuesto al valor agregado debe considerarse como un tributo de etapa múltiple aplicado a las distintas fases de producción y comercialización de bienes y servicios, pero que se caracteriza por gravar únicamente el incremento de riqueza generada con motivo del proceso.²¹

¹⁷ Lent, Casanegra y Guerard. *The Tax on Value Added in Developing Countries*, México: Dirección General de Difusión Fiscal, SHCP, 1977, p. 319.

¹⁸ César Cosciani, *El Impuesto al Valor Agregado*, Buenos Aires: De Palma, 1969.

¹⁹ SHCP. *Documento de Trabajo*, México, 1977. p. 6.

²⁰ J. Sainz Alarcón, Citado por Parás Pagés, en *El Impuesto al Valor Agregado*, México: Centro de Investigación Tributaria de la COPARMEX, 1972, p. 210.

²¹ López, *Op. Cit.*

Por su parte, José Proto Laguzzi, dice que:

El impuesto al "valor agregado", conocido también con la denominación de "impuesto plurifásico no acumulativo", consiste en el gravamen que se aplica respecto de cada operación o etapa de transferencia de bienes y servicios efectuados entre fabricantes, mayoristas y minoristas pero con la particularidad de que el impuesto en definitiva sólo grava la diferencia o el mayor valor agregado en cada operación, quedando al margen de la aplicación del tributo aquella parte o valor que ya ha pagado el impuesto en la o las etapas u operaciones anteriores.²²

Se puede afirmar que el impuesto al valor agregado, atendiendo a sus características y elementos que lo conforman, es un impuesto aplicable al aumento de valor de bienes y servicios a su paso por el proceso económico, neutralizándose al gravamen mediante un sistema de créditos al impuesto.

ELEMENTOS BASICOS EN TORNO A LA TEORIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Hasta el presente momento, se ha considerado en este estudio, en general, la forma en que se determina el impuesto al valor agregado. Toca ahora hacer referencia a los principales conceptos y elementos que sirven de marco teórico para la aplicación de este impuesto.

a) *El Objeto*

La principal caracterización del objeto del impuesto al valor agregado la encontramos en la enajenación de bienes realizados dentro de las etapas de producción y comercialización y a partir de este punto, se ha hecho extensible la consideración del objeto del impuesto a otras actividades como lo son el arrendamiento de bienes, la prestación de servicios, la importación tanto de bienes como de servicios, las comisiones y mediaciones de carácter mercantil, etc.

Se presenta el problema que consiste en determinar las actividades en particular que quedan sujetas al gravamen, pues resulta

²² Proto, *Op. Cit.*, pp. 173 y 174.

evidente que cada país, tomando en cuenta consideraciones propias de índole económico, político, social u otro, dará pie a exoneraciones y exenciones así como tratos diferenciales en cuanto a la aplicación del impuesto.²³

En consecuencia, en este punto relativo al objeto como elemento del impuesto, se tratarán las actividades que con mayor frecuencia son consideradas como objeto del impuesto al valor agregado.

b) Enajenación

Por enajenación, para efectos de nuestro estudio, se entiende todo acto o actividad que tenga como finalidad el transferir el dominio de un bien, sea mueble o inmueble, incluyendo todos aquellos que se pacten con reserva de dominio. Al respecto, cabe apuntar que no importa la denominación que se atribuye a dicha transferencia, siempre y cuando se cumplan con dos requisitos básicos:

1. Que sea a título oneroso.
2. Que se realice dentro del ámbito territorial de aplicación de la ley.

Siguiendo el razonamiento anterior, puede considerarse que quedan encuadrados dentro del concepto genérico de enajenación, entre otros actos, en primer lugar la venta, y de igual manera la permuta, la dación en pago, adjudicación, expropiación, e incluso, como se verá posteriormente en el sistema francés, algunas construcciones.²⁴

c) Prestación de Servicios

La prestación de servicios puede definirse como un acto jurídico en virtud del cual una persona a quien se puede denominar el

²³ En efecto, el legislador al considerar el objeto del impuesto, necesariamente debe tomar en cuenta diversas situaciones de distinta índole como son entre otras la inflación, el consumo, la recaudación que se pretende, beneficios a ciertos sectores de la población o actividades como la agricultura, la ganadería, la pesca, etc.

²⁴ Cfr. Sullivan, *Op. Cit.*, capítulo 2.

prestador del servicio, se compromete a realizar una obligación de hacer en favor de otra que es quien lo va a recibir, sin que necesariamente exista una contraprestación a cambio.

El Código Civil para el Distrito Federal vigente,²⁵ en su libro relativo a contratos, contempla un título referido al contrato de prestación de servicios, incluyendo allí entre otros a la prestación de servicios profesionales, contrato de obra a precio alzado, el de hospedaje, etc., sin que en ningún momento se haga referencia o se de una definición de la prestación de servicios en general.

Por lo que se refiere a la prestación de servicios en cuanto al impuesto al valor agregado, el autor Cesare Cosciani afirma que:

... Para considerar una operación como prestación de servicios, debe de ser de naturaleza tal que determine un valor agregado en un proceso de producción de bienes y servicios, con exclusión de cualquier otra operación...²⁶

Por otra parte en algunas ocasiones se ha considerado que la prestación de servicios es todo aquello que no constituya la entrega material de un bien, y que consista en un acto o actividad que efectúa una persona, sea física o moral en beneficio de otra u otras: sin embargo en materia de impuesto al valor agregado, podemos considerar que la prestación de servicios, se entiende en un sentido más amplio, pues contempla las obligaciones de hacer, así como las de no hacer o permitir; más aún, en algunas legislaciones como en la nuestra, se asimilan al concepto de prestación de servicios las obligaciones de dar que realiza una persona en favor de otra, cuando dichas obligaciones no quedaron encuadradas dentro del concepto de enajenación.

Por otra parte cabe hacer una observación en el sentido de que el servicio prestado no debe de constituir una relación de dependencia como lo es la relación laboral, sino que debe de entenderse que se presta en forma independiente. Asimismo, hay ciertos tipos de servicios que por su naturaleza se exentan o se excluyen del pago del impuesto.²⁷

²⁵ Cfr. Código Civil para el Distrito Federal.

²⁶ Cosciani, *Op. Cit.*, p. 211.

²⁷ Cfr. Juan Martínez del Campo, *Aspectos Teóricos, Comparados y Positivos del Impuesto al Valor Agregado*. Tesis profesional, México: Universidad Anáhuac, 1981, capítulo 2.

d) *Importación de Bienes y Servicios*

En términos generales, por importación se entiende la introducción de bienes y servicios de procedencia extranjera a un país. Ahora bien, los conceptos antes analizados de enajenación de bienes y de prestaciones de servicios tendrán los mismos alcances tratándose de importaciones como más adelante se verá.

La importancia para los efectos del impuesto al valor agregado, se constituye como la primera venta en el mercado interno, de tal forma que se grava el bien al momento de su entrada en el país, estando por lo general el valor integrado por el costo, seguros y fletes.²⁸

e) *Arrendamiento de Bienes*

Por arrendamiento de bienes podemos entender la entrega de éstos, sean de cualquier clase, para su uso o goce temporal.²⁹

f) *Comisión Mercantil*

Este es el mandato que se otorga a un comisionista para ejecutar cualquier acto de comercio que sea por cuenta del comitente y que éste le señale.³⁰

El Código de Comercio vigente, en su artículo 273, establece que "El mandato aplicado a actos concretos de comercio se reputa comisión mercantil...".³¹

g) *Mediación Mercantil*

Actividad que realiza una persona a efecto de relacionar a otras personas que pretenden contratar, incluyendo aquí por lo general a agentes, representantes, corredores y distribuidores entre otros.³²

²⁸ Cfr. SHCP. *Documento*, pp. 35 y 36.

²⁹ *Ibid.*, p. 15.

³⁰ *Ibid.*, pp. 35 y 36.

³¹ Cfr. Código de Comercio.

³² SHCP. *Documento, Op. Cit.*, pp. 35 y 36.

h) El sujeto

Para los efectos de este estudio, en este punto sólo se analizará lo relativo al sujeto pasivo de la relación tributaria, ya que con posterioridad, al hablar de la administración del impuesto, se harán las consideraciones relativas al sujeto activo.³³

Ahora bien, en materia de impuesto al valor agregado, en principio, se puede pensar que en virtud de que el consumidor final de bienes o servicios o cualquiera que sea el objeto del impuesto, es quien efectivamente y en última instancia paga el impuesto que se le puede determinar como sujeto.

En realidad, lo anterior no es exacto; debido a que el impuesto al valor agregado, por ser un impuesto a las ventas, grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios u otros actos o actividades, esto es, que grava al enajenante o al prestador de servicios o a quien realice los supuestos encuadrados dentro del objeto de la ley, y en consecuencia al consumidor final sólo se le trasladará el importe del impuesto por disposición de ley, convirtiéndose así únicamente en un sujeto pagador del impuesto sin responsabilidad alguna frente al fisco.

El autor Ernesto Flores Zavala, afirma que debe distinguirse al sujeto pasivo del impuesto, del pagador del mismo, considerando al primero, de acuerdo al artículo 13 del Código Fiscal de la Federación como "...la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal", mientras que el pagador del impuesto "...es aquel que, en virtud de diversos fenómenos: a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen, porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos...".³⁴

En relación a lo anterior, el autor Emilio Margain Manatou,³⁵ afirma que la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago del impuesto, proviene de diferentes conceptos, citando al efecto varias clasificaciones de diversos autores, entre los cuales se

³³ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas*, México: Porrúa, 1977. pp. 53 y s.

³⁴ Ibid., p. 55.

³⁵ Emilio Margain Manatou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 5a. Ed., México: Universidad de San Luis Potosí, 1979.

encuentra la de Mario Pugliese; dentro de su clasificación, que toma en consideración el origen de la deuda, establece la categoría del sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta, dentro de la cual se encuentran, entre otros, aquellos a quienes el Derecho les imputa la responsabilidad de deudores del fisco en sustitución de otros. Asimismo, Dino Jarach, citado por el mismo autor, en términos similares a los de Pugliese, contempla dentro de su clasificación, la categoría de los sujetos pasivos responsables por sustitución.

En consecuencia de lo anterior podemos determinar que el sujeto del impuesto será toda aquella persona física o moral, que de acuerdo al objeto del impuesto que se adopta, enajena bienes, los importe, preste servicios o en general realice las actividades o actos gravados por la ley.³⁶

i) *La Base*

La base gravable del impuesto se constituye con el valor que se va añadiendo o agregando al producto o bien objeto del impuesto hasta que al final del proceso económico el último consumidor será quien soporte la carga total del impuesto a pagar.

Para determinar la base del impuesto, se seguirán los métodos y procedimientos ya señalados que en su caso se adopten con las variantes y modalidades que se piensen convenientes. Cabe aquí apuntar que para la determinación de la base gravable se pueden contemplar dos aspectos: el relativo a la caracterización de las diversas operaciones de las empresas a cuyo valor se aplicará el impuesto y que constituye su base, aspecto que ya fue analizado; y el macroeconómico, que por su naturaleza sale de los objetivos de este estudio.³⁷

j) *La Tasa*

El lograr la determinación adecuada de la tasa del impuesto es una tarea muy difícil de realizar, ya que requiere que se tomen en

³⁶ Cfr. SHCP. *Documento, Op. Cit.*, pp. 17-18.

³⁷ *Ibid.*, p. 19.

consideración muchas situaciones o circunstancias de muy diversas facetas.

Sería difícil en este momento poder analizar todas y cada una de las circunstancias, puesto que además puede llegar a ser un tema muy controvertido por lo tanto, se señalan las principales.

Al respecto Alberto Rubén López nos dice que:

Llegar a fijar las alícuotas de un gravamen no es tarea sencilla pues dependen de aspectos de equidad tributaria, presión fiscal ejercida por el contribuyente y lamentablemente en muchas circunstancias, de las necesidades del tesoro nacional. Entendemos que para establecerlas debe contarse con estadísticas adecuadas sobre volúmenes del producto bruto nacional por sectores y ramos de actividad, así como también de la recaudación fiscal. . . .³⁸

El comentario nos parece acertado, y a partir de él se deben hacer otras consideraciones. Se debe pensar en torno a la intención del legislador al pretender implantar tal o cual tasa. Esto puede obedecer a objetivos de política fiscal, de justicia tributaria; puede ser con la finalidad de aumentar la recaudación, en fin, puede obedecer a múltiples razones.

Es conveniente tener en cuenta que la diversidad de tasas, puede tener consecuencias nocivas para el sistema. Tales consecuencias pueden traducirse en la complicación tanto para el administrador del impuesto como para el contribuyente. También puede pensarse que la diversidad de tasas fomenta la evasión del pago del impuesto.

Otra consideración importante es que, la implantación del impuesto al valor agregado se hace por lo general para sustituir otros impuestos, sean monofásicos o en cascada, que estaban sujetos a ciertas tasas; ahora bien, si el objetivo del cambio radica principalmente en la sustitución de un sistema por otro, entonces se deberán buscar las formas para que el monto de gravamen básicamente no varíe y por lo tanto se mantenga el promedio de recaudación.

Un interesante aspecto en cuanto a las tasas es que, algunos países, (Alemania o Chile por ejemplo) posiblemente por técnica fiscal y quizá por no desequilibrar su sistema tributario, optan por establecer una tasa determinada al momento de implantar el

³⁸ López, *Op. Cit.*, p. 84.

impuesto al valor agregado, estableciendo de antemano que dicha tasa sería modificada con posterioridad.

k) Exenciones.

El autor Samuel Hendel nos dice en relación con las exenciones que:

Es éste un tópico muy importante dentro de un impuesto al valor agregado, pues un régimen exagerado de exoneraciones puede desvirtuar todas las virtudes y ventajas del sistema. Teóricamente un impuesto de valor agregado no admite exoneraciones si se desea un funcionamiento sin distorsiones. Pero como la realidad es más fuerte que las concepciones teóricas, pues cualquier impuesto está sometido a determinantes de orden político-social, deberán aceptarse las exoneraciones.³⁹

Por su parte, Alberto Rubén López puntualiza que:

En el caso de pretender aplicar un impuesto a las ventas de base amplia y de tipo neutral, éste debe alcanzar la enajenación de todo tipo de bienes. Sin embargo, ... la proporción de la riqueza sustraída a través del impuesto respecto del total de sus ingresos a los contribuyentes de bajos ingresos es mucho mayor que la correspondiente a los ingresos superiores. De ahí la necesidad de introducir exenciones para determinados artículos de consumo o servicios elementales, con el consiguiente efecto de discriminación entre contribuyentes que tienen preferencia por artículos gravados o no gravados.⁴⁰

Desprendiéndose de las opiniones de estos autores, podemos decir que el sistema del impuesto al valor agregado por su carácter general y la forma para determinar su base del impuesto, exige que las exenciones se restrinjan en la mayor medida posible.

Las exenciones del impuesto pueden ser de dos tipos:

1. La norma, que opera cuando no se gravan ciertas actividades o bienes en las diversas fases del proceso económico; si es en la primera o en la última, se producirá el efecto de no gravar la transacción deseada, pero si es en alguna de las intermedias resultará una acumulación del impuesto debido a la inclusión

³⁹ Hendel, *Op. Cit.*, p. 38.

⁴⁰ López, *Op. Cit.*, p. 85.

del mismo en el costo de la etapa exonerada, pues en posteriores etapas será la base del impuesto.

2. La tasa cero, que consiste en que un bien o actividad contemplados dentro del objeto del impuesto, no estarán sujetos a su pago, o dicho de otra forma, pagarán el impuesto a la tasa del 0%.

En caso de que por un lado se conceda la exención del impuesto, y por otro no se reconozca el crédito fiscal, da lugar a que disminuya el número de contribuyentes del impuesto.

La mayor parte de las legislaciones, han reconocido exenciones principalmente a productos agrícolas y alimenticios de primera necesidad, siempre que no sufran proceso de elaboración o industrialización; asimismo se han reconocido exenciones a otros productos como son los medicinales y los provenientes de la ganadería, entre otros.

Por lo que toca a los servicios que por lo general se consideran exentos están el correo, teléfono, comunicaciones en general, suministros de agua, gas, energía eléctrica, servicios educativos y de beneficencia, así como en general, aquellos que no tienen ánimo lucrativo. En la mayoría de los casos también se exentan los servicios profesionales.⁴¹

Dentro de las exenciones, uno de los aspectos más importantes y que le dan un matiz especial al marco teórico del impuesto al valor agregado, es el referente a las exportaciones. El impuesto al valor agregado favorece a las exportaciones, pues las desgrava, permitiendo una fácil identificación de los impuestos indirectos pagados de antemano. Asimismo, por regla general, es la única actividad que permite la devolución del impuesto al contribuyente.

Otro de los aspectos que puede ser cubierto en el renglón de exenciones, es el relativo a las construcciones, las cuales pueden llegar a exonerar con el objeto de solucionar problemas tanto de habitación como de desarrollo urbano en general.

ADMINISTRACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Para lograr el óptimo rendimiento o funcionamiento del impuesto, es necesario contemplar algunos aspectos importantes como lo

⁴¹ Cfr. SHCP. *Documento, Op. Cit.*, p. 43.

son la simplicidad de su aplicación, el control de la evasión y los costos de administración y fiscalización.

La simplicidad de su aplicación dependerá de la forma en que esté diseñado el modelo en la ley, procurando ajustarse lo más posible al marco teórico, que puede resumirse básicamente en un objeto amplio y general, tasa única y moderada, así como un mínimo de exenciones.

También se requiere un control del impuesto, tanto del fisco como del contribuyente quien deberá tener sus registros, libros de contabilidad, etc.

El control, tanto del impuesto como de la evasión, puede lograrse de diferentes formas. Un elemento importante que ayuda a la optimización del control mencionado, es el acreditamiento o crédito del impuesto, pues como éste es de interés para los que intervienen en las distintas etapas del proceso económico, se ven en la necesidad de exigir documentos comprobatorios, lográndose así un control en cadena entre fabricantes, mayoristas y detallistas. Otra forma de control del impuesto es mediante el impuesto sobre la renta, pues también tiene como elementos importantes las declaraciones y pagos anuales que se basan en cierta medida, en facturas de compras y ventas.

El mismo mecanismo del impuesto al valor agregado, permite que el impuesto que por alguna razón no haya sido pagado en alguna de las etapas sea pagado necesariamente en otra operación posterior, lográndose así un control de la evasión.

Los costos de administración y fiscalización del impuesto varían según la forma en que sea implantado el impuesto. Es importante en este punto, señalar los principales requisitos para lograr la más eficiente administración del impuesto:

1. Es necesario contar con un sistema adecuado de registro de causantes.
2. La contabilidad se hace necesaria, aunque hay que distinguir entre los causantes que tienen posibilidad de llevar sus registros de forma eficiente y los que por su pequeño tamaño o falta de recursos no tienen esa posibilidad.
3. La facturación se hace indispensable y aún más, esencial para lograr la correcta aplicación y control del impuesto.
4. Los causantes deben hacer declaraciones mensuales como

- anuales y pagar su impuesto después de acreditar los saldos a su favor.
5. Las autoridades deben tener las facultades y elementos necesarios para la fiscalización del impuesto, siendo los métodos más viables la auditoría así como el método de comprobación cruzada.⁴²

LOS CAUSANTES MENORES.

Los causantes menores constituyen un problema que complica de alguna manera el sistema al valor agregado. Quizá, éste sea el punto en donde más se agudize el problema de la justicia y la equidad tributaria.

En efecto, por su misma condición, que se determina por el monto de los ingresos que perciben, se hace difícil poder exigir a los causantes menores el cumplimiento de las obligaciones fiscales que tienen el resto de los causantes, y por consiguiente, se les somete a condiciones especiales. El tratamiento que básicamente se les puede dar a los causantes menores, consiste en una triple opción:

- a) Causar dentro de un régimen simplificado.
- b) Sujetarse a una cuota fija.
- c) Tributar como los demás causantes.

BIBLIOGRAFIA

1. Calle Sainz, Ricardo. "El Impuesto Sobre el Valor Añadido como forma de Imposición sobre el volumen de Ventas en los Países en Vías de Desarrollo" *VI Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios*. México: Asociación Nacional de Abogados.
2. Cosciani, Cesare. *El Impuesto al Valor Agregado*, Buenos Aires: De Palma, 1969.
3. Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Porrúa, 1977.
4. Hendel, Samuel. "Introducción al Sistema de Tributación Indirecta con Base en el Valor Agregado en los Países en Vía de Desarrollo" *VI Jornadas*

⁴² Ibid.

- Luso Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. México: Asociación Nacional de Abogados, 1976.
5. Lent, Casanegra y Guerard. *The Value - Added Tax in Developing Countries*. México: Dir. Gral. de Difusión fiscal. SHCP., 1977.
 6. López Alberto Rubén. "Concepción y Características Técnicas Estructurales del Impuesto al Valor Agregado". *VI Jornadas Luso Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. México: Asociación Nacional de Abogados, 1976.
 7. Margáin Manatou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979.
 8. Martínez del Campo R., Juan. *Aspectos Teóricos, Comparados y Positivos del Impuesto al Valor Agregado*. Tesis profesional. México: Universidad Anáhuac, 1981.
 9. Matiello Canales, Angel A. *El Impuesto al Valor Agregado en México y sus Perspectivas*. México: IEESA, 1979.
 10. Parás Pagés, Alberto (et. al.). *Impuesto al Valor Agregado*. México: Centro de Investigación Tributaria COPARMEX, 1972.
 11. Porras y López, Armando. *Derecho Fiscal*. Puebla: Miguel Angel Porrúa.
 12. Proto Laguzzi, José. "Impuesto al Valor Agregado". *VI Jornadas Luso Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. México: Asociación Nacional de Abogados, 1976.
 13. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *El Impuesto al Valor Agregado (Documento de Trabajo)*. México, 1977.
 14. Sullivan, Clara K. *The Tax on Value Added*. New York & London: Columbia University Press, 1965.
 15. Toscano Soria, Luis. *El Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador*. *VI Jornadas Luso Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. México: Asociación Nacional de Abogados, 1976.
 16. Varón, Max. *Documento presentado a la CONCAMIN*. México: 1980.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS SOBRE LA ORALIDAD EN EL PROCESO

I. DERECHO ROMANO

Si la cultura nació en Grecia y el Derecho en Roma, debemos remontarnos a la Cuna del Derecho formal, para especificar los móviles que llevaron a los Padres del Derecho a concretizar la sistematización de las formas del proceso, que es el medio idóneo para dar a cada quien lo que le pertenece.

Roma, como todos los países, atravesó para su propia consolidación por diversas etapas atendiendo a sus formas de Gobierno y en las cuales ya existía una Administración de Justicia a cargo del Estado, cuyo Órgano Jurisdiccional fue primero el Rey, más tarde los Cónsules y posteriormente el Pretor.

