

## CAPITULO 6

### LA FIGURA JURIDICO FISCAL DE LA EXENCION

#### 6.1 Ambito de la exención en el derecho.

Se menciona normalmente en el medio fiscal que es determinante el hecho de estar exento del pago de un crédito fiscal, o lo que llamare aquí como estar exento en una parte de la base gravable de un impuesto, esto quiere decir que no te sea gravado o acumulado la totalidad de tus actos o ingresos obtenidos. Sin embargo debemos recordar que en el ámbito del Derecho Tributario Fiscal o Impositivo para algunos doctrinarios no existe esta figura en virtud de que la autoridad (sujeto activo) está obligado a recaudar lo relativo a los créditos fiscales, por lo que no cuenta con facultades para perdonar el pago de los créditos omitidos, ni posteriores a el.

No obstante lo anterior, en el Derecho Privado (Civil-Mercantil) una obligación puede extinguirse por la figura conocida como remisión de la deuda, esto es el sujeto acreedor perdona al deudor de cumplir con su obligación y en ocasiones esta no es por la totalidad en virtud de que en ocasiones sólo se concede la remisión de los intereses vencidos, etc. Para otros efectos podría hablarse también de la condonación de la deuda.

Aunque posteriormente podría ser señalado, debo manifestar otro tipo de

perdón, condonación, exención que se presenta si bien no tácitamente, si de una manera indirecta en el Código Fiscal art. 64 en el cual se hace alusión a que dentro de las facultades de revisión de la autoridad ésta iniciará la revisión de los últimos doce meses, y en el caso de no existir irregularidades se las podría considerar por parte de la Autoridad la extinción si bien no de sus facultades, si para efecto de la revisión como tal, por lo que nos encontraríamos con una exención en ámbito de créditos fiscales omitidos con anterioridad.

## **6.2 Antecedentes Históricos de la Exención.**

En virtud de que la constitución de Apatzingan consideraba como donaciones de los ciudadanos las contribuciones públicas y estas tenían como fin la seguridad nacional, hasta este documento jurídico no se reportan exenciones de tributos. No obstante, si se consideraba la posibilidad del no cumplimiento de la Donación virtual de las atribuciones que tenía el Supremo Consejo.

En tiempos más remotos, tampoco se contempla abiertamente esta posibilidad de exención en virtud de no estar esta regulada jurídicamente ni ésta, ni un Sistema Fiscal, esto se daba en forma discrecional por así convenir a la Corona, y esta se realizaba a través de los acuerdos que celebraba el Rey con los Conquistadores.

Así mismo se señala por estudios doctrinarios que:

“ En el acta constitutiva del 31 de enero de 1824 no se concedieron exenciones en materia tributaria. “

“ En las siete leyes constitucionales del 29 de diciembre de 1836, no se trata expresamente la materia de la exención, pero en esa época existió el Poder Conservador que se consideraba responsable ante Dios y la opinión pública, según la Ley Segunda del artículo 17, lo que hace suponer que dicho Poder podía decretar sin límite la exención.”

“ En las bases orgánicas del 12 de junio de 1843, se otorgaban privilegios de justicia a los inventores y perfeccionadores de artes útiles de la Nación, pero concretamente de la exención no se hace referencia.”

“ La Constitución de 1857, en su artículo 28 consagra que la exención de impuestos no es concedida en forma individual a los contribuyentes, interponiéndose que se faculto para otorgarse en forma general, cuando su finalidad tenga el carácter de político, económico o social.”

Ya en la Constitución Política vigente al 5 de febrero de 1917, en su artículo 28 se señala que la exención del pago de la referida contribución sea decretada para favorecer a la generalidad y no particularmente, protegiendo a quien se concede y en forma extensiva a la sociedad en general, independientemente el Estado podía resolver problemas presentes con perspectivas de mejoramientos futuros, por el crecimiento industrial del país al que coadyuva la exención.

### 6.3 Propósito de la Exención:

Considero que los propósitos o fines de la exención se pueden deber a diversas circunstancias, las cuales a continuación señalaré:

- **Exenciones hacia Entes Públicos:** el efecto de esta se observa en un beneficio social o público al dárseles otro uso a las erogaciones que se utilizarían para estos efectos. Los Entes Públicos con la exención de impuestos disponen de mayores recursos financieros para el cumplimiento de sus objetivos.
- **Exención hacia Entes Privados:** este se ve reflejado en una mayor fuente de operaciones mercantiles que generan o reditúan beneficios indudables para el país, ya que la productividad será a un costo menor y el precio será más económico para el público en general.
- **Exenciones hacia el Público en General:** son las que se realizan en beneficio directo del consumidor final, ya sea por el giro del producto, actividad que se desarrolla o en ocasiones en función de las condiciones económicas del propio contribuyente.

En conclusión el propósito de la exención se puede concluir que es con el fin de proporcionar y garantizar el interés social de la población.

## 6.4 Concepto de Exención:

Por exención se define de acuerdo al Diccionario Enciclopédico Abreviado como el “Efecto de eximir o eximirse”. Franqueza y libertad que uno goza para no ser comprendido en alguna cosa o para eximirse de algún cargo u obligación.

“Efecto de eximir o eximirse, Privilegio que exime de un cargo u obligación; exención fiscal”. Diccionario básico de la lengua Española (LAROUSSE). Ramón García Pelayo

El maestro Andreozzi señala que la exención es “Un privilegio que aparece solamente cuando se ha cumplido los presupuestos de la Ley”. (2)

Para Margain Manautou es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

(3)

Según algunos tratadistas, la norma tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas imponibles, en virtud de que hay ausencia de materia gravable. Para otros en cambio, las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de causación del impuesto, esto de conformidad a lo señalado en la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación en Juicio de Nulidad No.6582/47

(2) Manuel Andreozzi Derecho Argentino pág. 202

(3) Emilio Margain Introducción al Estudio de Derecho Tributario 2da. Edición pág. 298

Para Margain Manatou autor que dedicaría en su obra citada capítulos a esta figura, él concluye que en la exención “Hay eliminación temporal de materia gravable” toda vez que si por excepción lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención realmente es una verdadero privilegio de que goza su titular. De ello concluye el autor que no se puede hablar de exepción a la regla general, sino de eliminación temporal de la misma por un acto del legislador. Para que la excepción quede comprendida dentro de la regla general, se necesita modificar a esta; en cambio, la situación que ampara una exención está comprendida por la regla general y basta con desaparecer la disposición o el renglón que contiene la propia exención para que su titular sea contribuyente del gravamen no sujeto exento.<sup>1</sup>

## **6.5 Naturaleza de la Exención.**

Para efecto de que se realice la exención de impuestos se considera necesarios diversos elementos los cuales varían de acuerdo a cada tratadista (Martínez Cavazos, Margain Manatou, Martínez López)

- La existencia de un impuesto
  - Los sujetos y objeto que se examinan del cumplimiento de su obligación
  - La situación jurídica o hecho imponible que conforme a la Ley de origen al crédito fiscal.
  - La Ley que emanada del Poder Legislativo exonere y determine las condiciones especiales (económicas, políticas y sociales ) requeridas de los sujetos y que enlace o releve del pago del impuesto total o parcial.

## **6.6 Distinción entre exención y exclusión.**

Al momento de establecer un impuesto o modificarlo a través de reformas, adiciones, etc. se fijan a través de las Políticas Fiscales que llevaron a su entrada en vigor y estas deben contener elementos que precisen cuales son los hechos generadores del tributo, por lo que no se consideró se concluye que fue excluida del campo de su aplicación o en el mejor o peor de los casos lo deja sujeto a su interpretación, en ese supuesto se puede hablar de una EXCLUSION.

En cambio si una disposición fiscal es establecida contextualmente en el campo de aplicación de la disposición, pero vienen excluidos sujetos u objetos que graven dicho precepto por motivos de interés general o social, en este caso

podríamos estar hablando de una EXENCION.

Para efectos prácticos estos son los mismos, sin embargo las consecuencias o diversas situaciones son distintas por ejemplo las exenciones pueden ser revocadas y estas se encuentran dentro del régimen de dicho impuesto, en este caso podría ser el IVA.

En el caso determinado de Sistema Fiscal, a un contribuyente ciudadano que contaba con los elementos técnicos y económicos y le interesaba por motivos personales pasar a estar como contribuyente le era permitido. Esto no podría aplicar como opción para alguien que se encuentra excluido del Sistema Fiscal del Gravamen.

## **6.8 Clasificación de las Exenciones.**

Las exenciones se clasifican en:

- Objetivas y subjetivas
- Permanentes y transitorias
- Constitucionales
- Económicas
- Distributivas y
- Sociales



Definiremos brevemente cada una de ellas, no obstante no manejaré ejemplos en virtud de no analizar aún la Ley del IVA que nos ocupa en la parte relativa a la Exenciones de cada capítulo.

En el caso de las dos primeras (objetivas y subjetivas), como su nombre lo indica una de ellas es cuando la exención tributaria incide sobre el objeto y la otra cuando es en el sujeto o persona.

En el siguiente caso una son las que permanecen mientras no sea reformada la Ley que las contempla (permanentes) y en el otro caso las que gozan por un lapso de tiempo determinado (transitoria)

Las absolutas son las que eximen al contribuyente del crédito fiscal del total de sus obligaciones, por su parte las relativas lo eximen únicamente de sus obligaciones secundarias.

Existen las exenciones constitucionales que son las que son contempladas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las exenciones económicas son las que se establecen apoyando a través de Decretos de Desarrollo Económico o del país en su mayoría son emitidos por el Ejecutivo a través de la SECOFI.

Finalmente las exenciones distributivas son las que buscan una justicia

tributaria para evitar una concurrencia impositiva y por último las sociales que son contempladas en ordenamientos federales principalmente (ISR, IVA) con el propósito de apoyar la difusión cultural, social y deportiva.

De lo anterior pudieran señalarse un sin número de discrepancias entre unas y otras, podríamos hablar de exclusiones, exenciones, reducciones, disminuciones, acreditamientos en ocasiones para la determinación de una base, es decir en forma parcial, absoluta, etc. que es lo que la doctrina analiza muy interesantemente.

## **6.8 Características de la Exención**

Manuel Andreozzi en su obra ya citada señala las características de las exenciones clasificándolas de la siguiente forma:

### **6.8.1 PRIVILEGIO.**

Expone que son las exenciones que se otorgan a favor del sujeto de un impuesto, el cual para gozarla ha de reunir determinada situación que favorezca, misma que se consagre en la Ley de manera clara y precisa, interpretándose la norma jurídica que la determino en

el termino exacto de su redacción, sin que pueda aplicarse a casos análogos o por mayoría de razón a otra situación que no corresponda.

### **6.8.2 FUTURA**

Su aplicación debe ser para el futuro y es indebido por parte del particular el darle efectos retroactivos, la intención es ofrecer seguridad y firmeza a las disposiciones legales que gravan situaciones en el presente, obedeciendo a razones de política económica. La parte importante aquí podemos trasmitirla apoyando me en palabras de Margain Manatou en cuanto a que una empresa con giro determinado esta exenta y la incertidumbre será si esta lo estará desde el momento de su creación (siendo esta posterior al Decreto) o hasta el momento de empezar la producción de los artículos, su venta o utilización en el sector a desarrollar correspondiente.

### **6.8.3 TEMPORAL.**

Esta exención tiene lugar por la eficacia de la Ley en relación con el tiempo, esto es en tanto no sea modificada la Ley que la crea, la

exención ha de aplicarse y aquí mismo puede tornarse en personal en virtud de que solo favorece al sujeto señalado.

Otros tratadistas de derecho consideran también como características de la exención las siguientes, las cuales describiré brevemente:

- **Generalidad:** la exención aprovecha a toda aquellas personas que se encuentran previstas en la Ley
- **Legalidad:** debe ser ordenada por autoridad competente y se establezca en la Ley
- **Certeza:** debe ser fija y arbitraria, con claridad y precisión, establecer los sujetos que se exime
- **Permanencia:** debe mantenerse permanente al existir la causa que la justifique
- **Relatividad:** que el alcance de la exención libera a un impuesto únicamente, excepcionalmente a varias pero nunca a todos
- **Igualdad:** que contando en igualdad de condiciones la exención sea exactamente igual, constante y uniforme.
- **Gratitud:** que en fundamento en la causa que le da origen esta no debe exigir contraprestación alguna, a excepción de las que se otorgan en ciertas concesiones a corporaciones que resten servicios públicos **(4)**

(4) Guzmán Lozano Emilio Tesis Profesional (ITESEM) Pág. 19,20

En su trabajo y estudio de la exenciones Martín Martínez Cavazos incluye:

“Que las características mencionadas de la exención se resume n que ha de ser dictada por el legislador, no por la autoridad administrativa; regulada literalmente no en forma analógica; en forma gratuita no condicionada a contraprestaciones, salvo en concesiones de servicios públicos; para que obre en el futuro con vigencia, para uno o varios impuestos a la vez no para todos; ha de ser para la generalidad por interés público, necesidad colectiva y no individual”.

## 6.9 La Exención como extinción de los créditos

Una obligación tributaria no se extingue cuando esta es pagada necesariamente, sería mas correcto mencionar que cuando un crédito fiscal se cubre este se extingue o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción, es por esto que existen diversas formas de extinción, según Margain estas son las principales:

- **El pago:** (Liso, llano, en garantía, bajo protesta, provisional, anticipos, definitivos, extemporáneo)
- **Acreditamiento:** (declaración, liquidación, retención, recaudación)
- **Compensación:** esta se da cuando el sujeto activo y pasivo son acreedor y deudor recíproco

- **Condonación:** se da por circunstancias muy especiales particularmente en los casos de fuerza mayor, y en otros casos sobre todo en las multas

- **Cancelación:** la autoridad podrá cancelar un crédito cuando este sea incosteable o incobrable

Otros tratadistas señalan la cancelación y prescripción como forma de extinguir créditos fiscales. Y finalmente también a la exención en forma por demás polémica se le ha considerado, toda vez que desde mi punto de vista al estar exento el sujeto nunca se origina un crédito, sin embargo existen casos de acuerdo a la clasificación ya mencionada en que las exenciones no son en la totalidad del objeto o la base, sino por solo una parte de esta y es ahí donde pudiera observarse a la exención como una forma de extinguir un crédito en forma por demás polémica e interpretativa.

## CAPITULO 7

# LA EXENCIÓN EN LOS CRÉDITOS FISCALES EN MÉXICO

### 7.1 Exención a Nivel Estatal

Las Leyes Fiscales para el ejercicio de 1998, con las adecuaciones correspondientes de conformidad con el Paquete Fiscal Estatal Municipal para el año en mención publicado en el periódico oficial del día \_\_\_\_ el cual se compone de las disposiciones siguientes:

- Ley de Egresos del Estado
- Ley de Ingresos del Estado
- Decretos que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de:

- Ley de Hacienda del Estado
- Ley de Catastro del Estado
- Código Fiscal del Estado
- Decreto de Fomento al Empleo y a la Descentralización de la Actividad Económica
- Decreto de Fomento a la Vivienda y a la Descentralización

En lo referente a las leyes a nivel estatal debo señalar en lo que corresponde a los diversos convenios que el Estado forma parte lo que en el tema que a continuación se trata explicaré en forma general el desarrollo de estos.

### **7.1.1 Coordinación fiscal y sus Convenios**

Desde el año de 1979, cuando el Sistema Fiscal Mexicano sufrió uno de los cambios más importantes de todos los tiempos, entre otros con la entrada en vigor de la LIVA y la derogación de las Leyes y Decretos a nivel federal incluyendo el ISIM, se requirió de la derogación de diversas leyes que contemplaban el cobro de diversas contribuciones a nivel estatal y municipal, en aquellas Entidades Federativas, donde se encontraran vigentes impuestos que en un sistema de imposición fiscal considerara dentro de la base gravable (objeto de ley) sujetos obligados que lo fueron también por el nuevo ordenamiento (IVA) y evitar de esta forma el cobrar un impuesto sobre la misma base o lo también conocido como doble tributación o concurrencia impositiva. Por lo que las Entidades Federativas (Estados) y Gobiernos Locales (Municipios) se vieron obligados al firmar al coordinarse al nuevo Sistema Fiscal a derogar leyes, impuestos, etc. que estuvieran vigentes y se encontraran en dicha situación por lo que en el caso de Nuevo León quien se adhirió a



dicho Convenio de Adhesión en la Ciudad de Mazatlán Sinaloa el mes de octubre de 1979 debió derogar diversas disposiciones que tenían vigentes a esa fecha, a cambio de que se le participará de conformidad con la Ley de Coordinación fiscal con la recaudación participable de acuerdo a las fórmulas de participación señaladas en dicha Ley. Debo mencionar que dicho convenio tuvo sus particularidades en comparación de las demás entidades en virtud de que Nuevo León no se coordinó en Materia de Derechos al igual que Jalisco, sin embargo en 1995 después de 15 años de autonomía en dicha contribución se adherió en su totalidad a la federación. Otra particularidad realizada por el Estado lo fue el no derogar sus leyes y ordenamientos, sino suspenderlos considerando la posibilidad del no funcionamiento del nuevo sistema y reactivar de inmediato sus leyes y no al derogarlos tener que realizar todo el escrutinio y proceso de creación de nuevas leyes, por lo que a continuación señalaré algunos impuestos que se encuentran suspendidos o derogados en la actual Ley de Ingresos del Estado de Nuevo León 1998:

- Impuestos sobre Ingresos Mercantiles (S)
- Impuesto sobre Expendios y Bebidas Alcohólicas (S)
- Impuesto sobre Compra-Venta y Permuta de Ganado (S)
- Impuesto sobre venta de Gasolina y demás derivados (S)
- Impuesto sobre Ganado y Aves que se Sacrifiquen (S)
- Impuesto sobre Honorarios (D)
- Impuesto sobre Empresas Porteadoras de Personas  
o Cosas (D)

- Y el Impuesto sobre traslado de Dominio y sobre aumento de Valor y Mejoría Específica de la Propiedad (Estos de conformidad con los Convenios y preceptos constitucionales gravan actualmente en distinta modalidad a nivel (Municipal)

Por las circunstancias señaladas, a nivel Estatal y también Municipal, son pocos los impuestos vigentes actualmente, no obstante en virtud de la trascendencia de la figura jurídica considero importante mencionar:

### **7.1.2 Impuesto sobre Nóminas**

En su artículo 160 este ordenamiento clasificó en forma muy particular a los exentos de este impuesto en la fracción I y II

- I Las erogaciones que se cubran por concepto de:
  - Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas;
  - Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos respectivos;
  - Pensiones y jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte;
  - Indemnizaciones por rescisión o terminación, que tengan su origen en la prestación de servicios personales subordinados
  - E) Pagos por gastos funerarios;
  - Gastos de representación y viáticos efectivamente erogados por cuenta del patrón y debidamente comprobados, en los mismos términos que para su deducibilidad requiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  - Fondo de ahorro, despensas y alimentación.
- II Las erogaciones que efectúen:
  - La Federación, Estados y Municipios. Los organismos descentralizados, fideicomisos y demás entidades paraestatales, deberán cubrir el impuesto a su cargo.
  - Instituciones sin fines de lucro que realicen o promuevan asistencia social en cualquiera de sus formas.
  - Cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería, pesca o propietarios de bienes

raíces, sindicatos obreros, asociaciones patronales y colegios profesionales, así como los organismos que los agrupan.

- Instituciones educativas.
- Clubes de servicio a la comunidad sin fines de lucro.
- Las asociaciones religiosas.

Comentarios respecto a este impuesto, sería primeramente el hecho de que en la fracción I, se establecieron exenciones al objeto y no al impuesto, explicaré:

Lo correcto jurídicamente y aceptado doctrinalmente es el hecho de que el exento es el sujeto (persona física o moral) que realice determinada actividad o giro, sin embargo para esta Ley en la fracción I señalada dice expresamente que están exentas "Las erogaciones que se cubran por concepto de:" y las participaciones, indemnizaciones, pagos, gastos, etc.

No pueden estar exentas, las erogaciones están exentos los sujetos que desarrollan estas actividades, mas no las erogaciones en sí.

En este mismo punto puede mencionarse lo relativo al Decreto de Fomento al Empleo y a la Descentralización de la Actividad Económica, toda vez de tratarse en este caso de un "NO" pago de este crédito en virtud de tratarse de una reducción del 95% para determinados municipios del Estado y un 50% para los del Area Metropolitana, lo establecido en este decreto es señalado en el mismo como "Estimulo", lo cual desde un punto de vista doctrinal es totalmente distinto a una exención e inclusive a un subsidio, sin embargo el motivo de manifestarlo en este tema es con el afán de delimitar lo que en la práctica lo consideran la mayoría de los contribuyentes como una exención.

### **7.1.3 Impuesto sobre Enajenación de automóviles, camiones y demás vehículos de motor**

En el artículo 104 de la Ley de Hacienda del Estado, se señala una excepción dentro del objeto de este impuesto cuya base se sujeta a la enajenación como figura del objeto del impuesto, sin embargo excepto a los sujetos constituidos como personas morales o físicas siempre que realicen actividades empresariales. Lo anterior tal vez no deba de señalarse como algo similar a la exención propiamente que nos ocupa en este estudio, sin embargo es lo que debe de resaltarse de acuerdo con el objeto del mismo. En relación a la excepción señalada, es obvio que este se de en virtud de que esta operación es sujeta del IVA y por lo tanto se exceptúa del cobro a nivel estatal.

### **7.1.4 Impuesto por la obtención de premios**

Este es un impuesto contemplado a nivel federal, y que en virtud de los Convenios de Colaboración Administrativos, se otorgo un porcentaje de recaudación del mismo (6%) a las Entidades Federativas y la diferencia del impuesto (tasa) original lo continúa recaudando la Federación, cuenta con una estructura tributaria de solo 5 artículos vigentes y en virtud de su objeto

reducido en cuanto la actividad en sí, aplica exclusivamente en un sector determinado.

En lo relativo al material de estudio nos encontramos igualmente con el clásico (NO SE PAGARA) este impuesto para el caso de los premios reconocidos como reintegros art. 115 LHE únicamente.

### **7.1.5 Impuesto sobre Hospedaje**

Un tributo relativamente nuevo (entra en vigor en el ejercicio fiscal de 1997), con determinadas particularidades desde el punto de vista de su aplicación, base, sujeto y destino (desarrollo turístico), en el cual para el año de 1998 ya sufrió diversas reformas en cuanto al establecimiento específico del sujeto.

Por lo que se refiere a las exenciones establecidas en la ley, en el art.179 LHE la señala:

“No se pagará el impuesto tratándose de erogaciones que se realicen por la prestación de servicios de hospedaje y asistencia a estudiantes realizadas por instituciones educativas, asociaciones religiosas o en domicilios familiares”.

Puede observarse nuevamente al igual que el impuesto anterior la frase “NO SE PAGARA”, lo cual para efectos prácticos exenta del pago al sujeto que realiza dichas erogaciones señaladas.

## **7.2 EXENCIÓN A NIVEL MUNICIPAL**

### **7.2.1 Impuesto Predial**

El entorno de este impuesto es complejo en su esencia en virtud de que para su determinación y cálculo intervienen ordenamientos y leyes diversas como la Ley de Catastro y su Reglamento y para determinaciones técnicas hasta la Ley de Desarrollo Urbano y decretos alusivos a este, su fundamentación legal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en relación a la tierra, suelo, predios, etc. su forma de calculo , sus variantes de pago en fecha y forma, así como el ámbito de determinación, su misma jurisdicción laxa.

' Analizando directamente el marco jurídico del impuesto, establecido en la Ley de Hacienda de los Municipios, en el art. 21 bis y 21 bis-1 se señala los objetos y sujetos del impuesto, manejándolos en conjunto a los propietarios y poseedores de predios en sus diversas formas, así como sus construcciones edificadas sobre los predios y a diferencia de otros impuestos en estos no se excluyen, no se delimita a ciertos contribuyentes, etc. y de igual forma no existe artículo alguno que señale exenciones al respecto, o el "NO SE PAGARA", lo que llama la atención en virtud de que no excluye ni a los organismos emanados propiamente del Sector Público, sin embargo en el art. 21bis-9 se

establece en la ley de referencia una tarifa única especial de impuesto predial a pagar equivalente a 2 cuotas anuales, la cual señalaré muy brevemente:

- Planteles escolares
- U.A.N.L.
- Viviendas que no excedan de 5.041 cuotas
- Predios Ejidales
- Instituciones de beneficencia privada
- Organismos de Gobierno (vivienda) FOMERREY
- Predios que no excedan de (6,129 cuotas) y pertenezcan:
  - Huérfanos menores de 18 años
  - Veteranos de la Revolución
  - Personas incapacitadas
  - Jubilados y pensionados
  - Trabajadores públicos
- Predios del dominio privado (estado, municipio, paraestatales)
- Asociaciones religiosas

El artículo posterior a este, obliga a acreditar dicha situación para poder gozar de dicha tarifa única.

De esta forma se puede concluir que el Impuesto Predial, no considera exenciones en su ley respectiva.

## 7.2.2 Impuesto sobre adquisición de inmuebles

Recordar primeramente que este impuesto aplicó hasta hace algunos años a nivel federal y la misma Ley de ingresos de la Federación lo contemplaba como un ingreso hasta hace 4 o 5 años, considero en virtud del importe que es como consecuencia de operaciones con determinado atraso o eventualidades, contingencias, etc.

Debo igualmente el señalar que desde la entrada en vigor de la Ley de Coordinación Fiscal, se ha cuestionado sobre la anticonstitucionalidad del mismo en virtud de ser gravado ya desde el punto de vista de ISR (Título IV, capítulo V la adquisición de bienes) al igual que en este caso la ley que nos ocupa, sin embargo la autoridad fiscal ha manifestado que los objetos son distintos en virtud de uno gravar la riqueza o acumulación del ingreso y el otro la acción propia de la adquisición.

En la esfera de nuestra competencia debo señalar que al igual que para el caso del impuesto predial, no se menciona un artículo específico de exención para sujetos y es objeto en general, sin embargo en el art. 28 bis se señala que la tasa a aplicar será del 2% “salvo lo que señala en el artículo siguiente”, mismo en el que se señala una “reducción” a la base de 15 cuotas de salario mínimo elevados al año, siempre que el adquirente sea personal física y la vivienda no exceda de 2 cuotas elevadas al año. Por lo que dicha figura aún sin propiamente ser una exención, se contempla dicha reducción, término no muy característico en el Derecho Tributario Nacional.



Esta ley en el art.28 bis-1 maneja una tarifa única especial donde las características de su aplicación y requisitación es prácticamente la misma a la del Impuesto Predial siendo esta de "siete cuotas", incluyendo a diferencia del predial:

- Adquisición por partidos políticos
- Donación entre conyuges y ascendientes y descendientes en línea recta
- Juntas de mejoramiento moral, cívico y material
- Lotes de panteones municipales
- Adquisiciones por causa de muerte

En términos generales, éstos además de los señalados para efecto del impuesto predial, son algunos de los sujetos a los que les aplica la reducción o tarifa especial señalada.

### **7.2.3 Impuestos sobre diversiones y espectáculos públicos**

Al señalarse expresamente que son sujetos al pago de este impuesto "las personas físicas, morales o unidades económicas sin personalidad jurídica, que ordinaria o accidentalmente organicen o exploten espectáculos públicos"; se observa lo amplio del objeto que abarca dicho gravamen, sin embargo al analizar el art. 29 en el cual se establece el objeto del impuesto se observa una

“EXCEPCION”, la cual manifiesta que cuando el espectáculo público se realice en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos, puede concluirse que esto aplicará siempre y cuando se ese obligado al pago del IVA en los casos señalados. Es decir que en este caso no se pagará el ISDEP en virtud de que de ser así se estaría gravando doblemente el objeto del impuesto a nivel federal y a nivel municipal.

### **Impuesto sobre juegos permitidos**

Este impuesto establecido en el capítulo IV de la Ley de Hacienda de los municipios, se causa de conformidad con el mismo capítulo como se señala en el artículo 5 transitorio de la ley, mismo que comprende tres artículos solamente los cuales señalan como objeto y sujeto lo siguiente:

Es el objeto de esta Ley:

- a) Rifas, sorteos, loterías de especulación o juegos con premios
- b) Ferias

En este se exceptúa la enajenación de billetes y comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, así como los premios que deriven de los mismos, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la

obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública y se considera como sujetos: Las personas físicas, morales o unidades económicas sin personalidad jurídica, que realicen o exploten las actividades gravadas.

Por lo que se observa la excepción que señala este impuesto a nivel municipal.

#### **7.2.4 Impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad**

Un impuesto que durante muchos años, no obstante estar vigente, no se recaudaba en virtud de diversas situaciones que a continuación comentare:

- Es un impuesto municipal, pero para su aplicación debe existir un Decreto Estatal (esto es inoperante)
- El impuesto grava la supuesta mejoría de la propiedad en virtud de una obra:
  - a) El municipio no realiza obras de esa magnitud
  - b) La mayoría de estas obras no constituyen propiamente un aumento a la propiedad (Metrorrey, obras viales, etc.)
- Inexactitud en el cálculo y prorrata del impuesto
- Existen antecedentes de que jurídicamente es anticonstitucional la aplicación de recursos o instancias ante el pago de este impuesto.

Por lo que respecto a la estructura jurídico – fiscal del impuesto e sus artículos 41 bis-9 al 41 bis-26, no se establece exenciones, excepciones, no se pagará, salvo, etc. que impliquen una disminución a la base o exención al pago del impuesto, inclusive a los entes u organismos gubernamentales propietarios o poseedores de predios.

### **7.3 LA EXENCIÓN A NIVEL FEDERAL**

Es preciso establecer expresa y tácitamente todas las exenciones que se presentan en las disposiciones fiscales, en este caso desde el ámbito federal requeriría de un espacio considerable, por lo que el objetivo de este estudio, consiste en establecer que la figura de la exención existe en diversas formas de presentación, como lo es sobre el sujeto, objeto (actos o actividades – erogaciones, etc.) y otros conceptos antes o después de la determinación del impuesto y finalmente que nos permite comprender los alcances, la objetividad y los efectos sobre los sujetos reales al 100% o en parte.

A continuación mencionare algunos impuestos de los más importantes en el país, procurando señalar únicamente lo estrictamente necesario e indispensable de cada caso:

}

### 7.3.1 Impuesto sobre la Renta.

En esta ley se podrán observar exenciones, disminuciones, reducciones, acreditamientos, etc. lo que se señalará a manera de comentario de conformidad con lo establecido en la Ley.

En los primeros artículos se establece lo relativo al sujeto y objeto de la ley:

- Personas físicas y morales
- Los ingresos que obtengan cualquiera que sea la fuente de riqueza los residentes en México
- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente, por lo ingresos respecto a este y cuando los obtengan procedan de fuente de riqueza en el país

Como puede observarse al ser la ley general respecto al sujeto y objeto es decir no especificar en principio que tipo de personas morales o físicas o que ingresos se refiere, en principio por tratarse de disposiciones generales esto aplica a todo en lo general y posteriormente particulariza por título o capítulo.

El artículo 5 de la Ley de ISR conceptualiza lo que se entenderá por persona moral estableciendo: sociedades mercantiles, organismos descentralizados con actividad empresarial, instituciones de crédito y sociedades y asociaciones civiles, por lo anterior de facto considera como no sujeto a las demás figuras comprendidas en el artículo 25 del Código Civil.

Posteriormente el artículo 10-B de la LISR menciona:

“Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras NO PAGARAN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que no excedan en el ejercicio de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados” de igual forma esto aplica para las sociedades cooperativas de producción.

Como puede observarse la ley en cada título y capítulo en particular señalará figuras que considerarán las exclusiones, exenciones, disminuciones, etc. referidas, sin embargo en virtud de la extensión de dicho ordenamiento señalaré solo algunas de estas procurando resaltar las de mayor relevancia.

En el artículo 13 LISR el dispositivo menciona la posibilidad de reducción del impuesto determinado en los términos del artículo 10 es decir el cálculo del ISR aplicando al resultado fiscal la tasa correspondiente 34%, por lo que de acuerdo al artículo podrá deducirse el impuesto que resulte de conformidad con lo siguiente:

- 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.
- 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior, industrializan sus productos.
- 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.
- 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción del 50% sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros en los términos del Reglamento de esta Ley.

Para los efectos de este Título, se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades antes mencionadas, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales.

Analizando dicho impuesto podrá observarse algo más relevante y significativo de nuestro estudio, primeramente señalaremos el procedimiento de aplicación a efecto de hacerlo representativo como apoyo a las posteriores conclusiones:

## DETERMINACION DEL ISR

(Aplicando el art. 10 LISR / Personas Morales)

Ingresos acumulables	\$ 1,000
(-) deducciones autorizadas	<u>500</u>
= Utilidad fiscal	\$ 500
(-) Pérdidas fiscales ej. anteriores	<u>100</u>
= Resultado fiscal	\$ 400
(-) Tasa 34%	<u>136</u>
<b>= Impuesto (ISR)</b>	<b>\$ 264</b>

## DETERMINACION DEL ISR

(Aplicando la reducción señalada art. 13 LISR / Personas

Morales: agricultura, ganadería, pesca, silvicultura)

Impuesto sobre la renta	\$ 264
(-) reducción 50%	<u>132</u>
<b>= Impuesto a Pagar</b>	<b>\$ 132</b>

La primera observación sería, que la reducción aplica sobre una vez determinado el impuesto, es decir no sobre la base en general o disminuyendo en una parte los ingresos acumulables o deducciones. Así mismo podrá darse el caso de ya haber sido sujeto a alguna exención en el sentido de algún concepto.



Por otro lado el impacto en este caso es directo sobre los ingresos presupuestados del fisco a diferencia si este se diera antes de la determinación del impuesto, es decir sobre la base gravable, por lo que la forma de contabilizar dentro de las finanzas publicas del estado variará y deberá señalarse si en este caso podría tratarse de un estímulo o un subsidio fiscal.

En el artículo 15 LISR se señalan excepciones a la acumulación de ingresos, pero considero que estos (aumento de capital, revaluación, etc.) no conforman propiamente las características de una exención o sus similares en virtud de tratarse de aspectos propios del impuesto en si quizás por lo obvio del proceder de la Ley, lo anterior aplica de igual forma al querer considerar por ejemplo lo relativo a las deducciones señaladas en el artículo 22 LISR como una disminución particular de conformidad con la figura que nos ocupa (exención) no siendo este el caso no obstante lo anterior debo señalar que desde el punto de vista muy personal una alternación por más mínima que esta fuera en lo relativo a estos conceptos (ingreso-deducción) debería de ser tratado como una excepción a la regla o parámetro y considerar lo siguiente:

- Una disminución del ingreso que se acumula o un aumento en el parámetro de las deducciones trae consigo un beneficio al contribuyente, lo que la transforma en algo digno de analizar dentro de nuestro estudio y campo tributario, para establecer su sentido y conceptualización con algún término específico; el cual puede

carácter de controladoras. Dicho régimen consiste en determinar su resultado fiscal a través de las entradas y salidas de efectivo.

### **Residentes en el Extranjero:**

Finalmente para efectos de este precepto, el Título V relativo a los residentes en el extranjero que reciben ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicados en territorio nacional señala en su artículo 144 LISR a los residentes extranjeros como obligados al pago del ISR, cuando obtengan ingresos en efectivo, bienes, servicios o en crédito.

En este título en los artículos correspondientes y no en capítulos propiamente como en el caso del título IV, se establecen las condiciones y requisitos para la determinación y cálculo del impuesto, por lo que en los diversos conceptos se señalan excepciones de la acumulación del ingreso o la exención del mismo; a continuación manifiesto brevemente algunos de estos casos:

- **Sueldos:**

El requisito es que el prestador de servicios tenga una estancia menor a 183 días

- **Honorarios:**

Señalándose la estancia menor a 183 días

- **Enajenación de acciones:**

Siempre que la operación se realice a través de la Bolsa de Valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad y que los títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista

- **Intereses:**

Créditos concedidos al Gobierno Federal

Créditos a plazo a tres o más años, a través de entidades de financiamiento, fondos de pensiones y jubilaciones y fondo de inversión en el extranjero

Créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento

- **Premios:**

Loterías, rifas, sorteos o concursos cuando el valor de cada premio no exceda de N\$1.00

**Estímulos Fiscales:**

En el título VI de los estímulos fiscales, se señala la posibilidad para las personas físicas (título IV) de "RESTAR" el importe de depósitos, pagos o adquisiciones de la cantidad a que se aplicaría la tarifa del artículo 141 de esta Ley. Los depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, los pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionadas con la edad, jubilación o retiro, esto es lo que se podrá restar a la base, lo cual pudo manejarse como:

- “Se exceptua”
- “Estará exento”
- “No se considerará como”
- “Se podrá acreditar” o
- “Se aplicará una reducción” o
- “Se restará”

Es como este último caso, como lo señala el título VI para efecto de este impuesto.

### **Personas Morales No Contribuyentes:**

Por lo que respecta al artículo 68 Título III “De las Personas Morales No Contribuyentes” en este artículo, que a continuación me permito transcribir se establece quienes “No serán contribuyentes del ISR”:

- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen
- Asociaciones patronales
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan
- Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen
- Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego previa la concesión y permiso respectivo
- Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que sin designar individualmente a los beneficiarios tengan como

actividades las que a continuación se señalan:

- La atención a personas que, por sus carencias socioeconómicas o por problemas de invalidez, se vean impedidas para satisfacer sus requerimientos básicos de subsistencia y desarrollo;
- La atención en establecimientos especializados a menores y ancianos en estado de abandono o desamparo e inválidos de escasos recursos;
- La prestación de asistencia médica o jurídica, de orientación social, de servicios funerarios a personas de escasos recursos, especialmente a menores, ancianos e inválidos;
- La readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas; o
- La rehabilitación de farmacodependientes de escasos recursos
- Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo
- Sociedades mutulistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios,
- comisiones y otros semejantes
- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación
- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines culturales, las dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de las Instituciones Científicas y Tecnológicas, así como bibliotecas y museos abiertos al público
- Las instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro
- Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación
- Sociedades de autores de interés público constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor

- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos
- Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 70-C de esta Ley
- Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio
- Las sociedades o asociaciones civiles que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de preservación de la flora y fauna silvestre y acuática dentro de las áreas geográficas definidas que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

### **Personas Físicas:**

Título muy particular en virtud de ser el que establece específicamente el "NO SE PAGARA" el cual se ha manejado ,por los estudios de este impuesto la doctrina así como los editorialistas de la Ley en cuestión como ingresos exentos del art. 77 LISR:

- Prestaciones distintas del salario
- Indemnizaciones por riesgos o enfermedades
- Jubilaciones, pensiones y retiros del SAR
- Gastos médicos y funeral
- Prestaciones de seguridad social
- Prestaciones de prevención social
- Depósitos con el INFONAVIT

- Cajas y fondos de ahorro
- Cuotas de seguridad social
- Compensaciones por separación
- Aguinaldo
- Casos de sueldos percibidos por extranjeros
- Gastos de representación y viáticos
- Arrendamiento prorrogado
- Enajenación de casa habitación
- Venta de acciones a través de la Bolsa de Valores
- Venta de bienes muebles
- Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- Intereses de bonos, valores y títulos de crédito
- Intereses de valores del Gobierno Federal
- Cobros de sumas aseguradas
- Herencia o Legado
- Donativos
- Premios
- Indemnización por daños
- Alimentos
- Derechos parcelarios
- Impuestos trasladados
- Regalías por derechos de autor
- Inmuebles por dación de pago

Lo señalado anteriormente está sujeto a una serie de requisitos por cumplir a los que se conoce como ingreso topados, la generalización de éstos establecimiento de condiciones contractuales, etc. se encuentra fundamentado en el Reglamento de la LEY ISR, Circulares, Criterios, Reglas, etc.

### **7.3.2 Impuesto Al Comercio Exterior.**

En la Ley de Ingresos de la Federación se establecen los importes presupuestados a recaudar por cada ejercicio fiscal, en lo relativo a este tipo de impuestos y la misma los clasifica en Impuestos a la Importación y a la Exportación, no obstante lo anterior dichos tributos se causan de conformidad con la normatividad que enmarca la Ley Aduanera, por lo que es en ésta donde se establecen los sujetos; objeto y base del Impuesto , no así la tarifa, toda vez que ésta se encuentra comprendida en las leyes General de Importación y Exportación respectiva, además para efecto de la clasificación arancelaria, otro ordenamiento que se involucra es la Ley de Comercio Exterior, por lo que como puede observarse, lo anterior dificulta el Marco Jurídico Fiscal de los Impuestos al Comercio Exterior, a continuación analizaré lo conducente a las exenciones que se encuentran establecidas en la Ley Aduanera para estos efectos:

Contrario a lo mencionado por otras leyes e impuestos , la Ley Aduanera no establece a las personas físicas y morales como sujeto del impuesto, pero especifica en forma general a los obligados al cumplimiento establecido en la ley a los siguientes: propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona que introduzca o extraiga mercancía de territorio nacional o que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías, por lo que, puede observarse la generalidad del sujeto de la ley y en principio la no



exclusión de alguno en lo particular, no obstante en lo que se refiere a las mercancías en cuanto a su afectación al Art. 61 de la Ley Aduanera, establece diversas exenciones, a través del “NO SE PAGARAN” impuestos al comercio exterior en las siguientes mercancías:

- Las exentas conforme a las Leyes de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y a los Tratados Internacionales.
- Destinadas a Defensa Nacional o Seguridad Pública.
- Metales, aleaciones, monedas y las materias primas con que estas se emitan.
- Vehículos destinados a servicios internacionales, así como las mercancías que sirvan como abastecimiento de los equipos de transporte que prestan estos servicios.
- Mantenimiento de aeronaves.
- Equipajes de pasajeros en viajes internacionales.
- Menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que hayan usado durante su estancia.
- Las que importen los habitantes de la franja fronteriza para su consumo.
- Las que sean donadas para ser destinadas a fines culturales, de enseñanza de investigación, de salud pública, o de servicio social que importen organismos públicos.
- Material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero.

- Las mercancías remitidas por jefes de estado o gobiernos extranjeros a la federación, estados o municipios, de beneficencia o educación.
- Artículos de uso personal de extranjeros fallecidos en el país y de mexicanos cuyo deceso haya ocurrido en el extranjero.
- - Obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público.
- Las destinadas a Instituciones de Salud Pública, a excepción de los vehículos.
- Los vehículos especiales o adaptados y las demás mercancías que importen las personas con discapacidad que sean para su uso personal.
- La maquinaria y equipo obsoleto que tenga una antigüedad mínima de tres años, que sean donados por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por SECOFI a organismos públicos o personas morales no contribuyentes.

Algunos comentarios respecto a lo señalado, es en lo relativo primeramente a que al igual que en otros ordenamientos analizados, no se establece en forma exacta igual que el párrafo o la fracción que marca la ley, toda vez que por la magnitud de la fracción o la totalidad de requisitos señalados en cada una, se convertirían éstos en algo muy extenso y se tendría que ampliar su explicación, no siendo esto del todo la intención del presente, sino más bien el conocer el

criterio de la autoridad para establecer dichas exenciones en el Sistema Fiscal Mexicano, por lo que si se pretende utilizar este estudio para efecto de toma de decisiones o aplicación práctica, sugiero que se remita al análisis de la ley respectiva, así como de los ordenamientos que configuran alrededor de ella (reglamento, transitorio, reglas, decretos, circulares, criterios, etc.) en virtud de lo delicado que resultaría inferir alguna circunstancia determinada de lo anterior.

Otro aspecto de suma importancia a considerar es lo relativo a lo señalado por la fracción I del artículo en cuestión, en cuanto a que deberá analizarse las exenciones señaladas en cada partida y sub-partida de cada fracción arancelaria de las Leyes Generales de Importación y Exportación, lo que resultaría otro tipo de investigación y estudio específico en virtud de las mas de 12,000 fracciones arancelarias en ésta comprendidas, así como de los tratados en cuestión.

En otro punto no debemos de dejar de señalar, lo relativo al tratamiento especial que establece el Art. 88 de la Ley Aduanera, respecto al "procedimiento simplificado" en los casos de importación y exportación , al cual se le conoce como el pago a través del manifiesto, es decir no un pedimento y sin la intermediación de un agente o apoderado aduanal, dicho procedimiento es el que se aplica normalmente por los pasajeros ocasionales, que se dirigen al extranjero a realizar compras y adquisiciones para su consumo o utilización personal, las cuales no obstante el pago de una contribución específica, este

pago no será deducible para efecto de I.S.R.. En lo que respecta a alguna exención o disminución en cuanto a la forma de calculo, es decir al momento de su determinación através de la Base Gravable del Impuesto, éste de acuerdo al Art. 64 Ley Aduanera y 65 y 66 se incorporan a la base determinada, diversas erogaciones (comisiones, gastos de transporte, etc.,) que se realicen , por lo que no existe una disminución real del Valor en Aduana, en el Valor de Transacción o Precio Pagado, así como en sus diversos métodos de determinación.

### **7.3.3 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.**

Es este impuesto el de mayor similitud al Impuesto al Valor Agregado en virtud de tratarse de una contribución al consumo, indirecta, federal y en su momento asignable, asimismo resulta difícil encontrar otros tributos con una similitud en su estructuración , determinación, cálculo, procedimiento, etc., por lo que en determinadas circunstancias de artículos o capítulos que coincidan con IVA, los trataré en el capítulo correspondiente a valor agregado, no obstante se mencionarán para este precepto las principales exenciones señaladas en esta ley.

En el párrafo segundo de la ley de referencia se señala en forma textual que la "Federación, el Distrito Federal, los Estados, Municipios y organismos descentralizados o cualquier otra persona , aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o esten exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del "IEPS", por lo que a diferencia de otros impuestos , aquí se establece la obligación a todos los sujetos incluyendo a los ya señalados, por lo que de buscar exenciones en este impuesto, habría que remitirse expresamente al objeto de este impuesto .

No obstante lo anterior y no con el afán de adelantarnos en el tema, sino en virtud de así establecerse en ley, en el artículo 8-B se señalan exenciones al sujeto del impuesto de conformidad con lo siguiente:

"Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general , no estarán obligados al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año calendario anterior, hayan obtenido ingresos por las mismas y tenido o utilizado activos que no excedan, respectivamente de una cantidad equivalente a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al año".

Por lo que se refiere propiamente al objeto del impuesto, podremos encontrar las siguientes exenciones ("NO SE PAGARA"):

En el capítulo de Enajenación Art. 8 LIEPS:

- Aguamiel y productos derivados de su fermentación.

- Cervezas y bebidas refrescantes con un contenido alcohólico de hasta 6° G.L. , que se efectuen al público en general, salvo que el enajenamiento sea fabricante. productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene.
- Las bebidas alcohólicas al público en general, para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, siempre que sea en botellas abiertas o por copeo.

En la Importación Art. 12 LIEPS:

- Las que de acuerdo a la Ley Aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo.
- Las efectuadas por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y por las misiones diplomáticas acreditadas en México.
- La de los bienes de la fracción II art. 8 (aguamiel y productos derivados de su fermentación).

Una diferencia substancial en cuanto a IVA es que no obstante de contar con un capítulo de Prestación de Servicios, no se señalan exenciones en el mismo, producto de comisiones u otros concepto derivado de la enajenación de dichos bienes.

#### 7.3.4 IMPUESTO AL ACTIVO.

Uno de los ordenamientos de creación más reciente a nivel federal ( 1° de Enero de 1989) el cual tiene como objeto gravar el valor del activo en el ejercicio, el cual se determinará sumando los promedios de los activos de los contribuyentes.

El sujeto de este impuesto comprendido por las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, así como los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país y los arrendadores por dichos bienes. Asimismo se agrega lo relativo a las ,empresas que componen el sistema financiero por su activo no afecto a intermediación financiera, siendo esta reforma actual en virtud de que en principio las empresas del sistema financiero, se encontraban entre los contribuyentes que no pagaban el impuesto, pero la fracción II del Art. 6 L.I.A. se encuentra actualmente derogada, sin embargo existen otros sujetos comprendidos en dicho artículo, los cuales señalaré a continuación:

- Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.

- - Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes.
- Arrendadores con contratos prorrogados en forma indefinida (rentas congeladas).
- Personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a personas que no sean contribuyentes de ISR. (por dichos bienes).
- Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con reconocimiento oficial.

Además de lo anterior el penúltimo párrafo del artículo 6 de la L.I.A. establece que "No se pagará el Impuesto al Activo en los siguientes casos de ejercicios:

- En el período preoperativo.
- Inicio de actividades (se presente o deba presentarse declaraciones art. 16 R.I.A.
- Los dos siguientes.
- Liquidación (menor de 2 años)



Lo anterior no aplica en los casos de fusión o escisión. En el artículo 7:bis L.I.A. se establece que la fiduciaria podrá aplicar lo relativo a lo anteriormente señalado en los casos cuando no hubieran sido designado fideicomisarios.

Finalmente el ordenamiento contempla opciones a los contribuyentes del régimen simplificado en cuanto a la determinación de la Base Gravable del I.A. en los cuales ésta se podrá ver disminuida. En el Reglamento art. 19 R.I.A. se establece que las asociaciones o sociedades civiles posean exclusivamente un bien inmueble, el cual se destine para casa-habitación de alguno de sus integrantes, se menciona tacitamente, "ESTARAN RELEVADOS DE EFECTUAR EL PAGO DEL IMPUESTO ", es decir , estarán exentos del pago en relación a dicho inmueble.

Una última novedad dentro del análisis de este tributo lo conforma el hecho de que el art. 26 del Reglamento del Impuesto al Activo establece que los "contribuyentes quedan liberados" de cumplir las obligaciones relativas al mismo, durante el período en que se encuentren en suspensión de actividades.

Por lo que puedo concluir que además del "NO SE PAGARA", nos encontramos el "ESTARAN RELEVADOS" y "QUEDAN LIBERADOS", por lo que la intención de analizar cada ley e impuesto a nivel federal, estatal y municipal fue relevante en virtud de las diversas situaciones encontradas.

### 7.3.5 IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHICULOS.

Iniciaré este impuesto por mencionar las exenciones, por medio de "NO SE PAGARA EL IST "de conformidad con el art. 8 LIST señalando:

Que por la tenencia o uso de los siguientes vehiculos, no se pagara el IST:

- Electricos utilizados para el transporte público de las personas.
- Importados temporalmente.
- Los que sean propiedad de inmigrantes o inmigrados rentistas.
- Vehiculos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal que se utilicen para rescate, patrullas, limpia, pipas de agua, funerales, ambulancias, así como de las instituciones de Beneficiencia Pública.
- Automóviles al servicio de misiones, diplomáticos y consulados.
- Los que tengan para su venta los fabricantes, las plantas, ensambladoras sus distribuidores y los comerciantes en el ramos de vehiculos.

De igual forma en el Capítulo III "OTROS VEHICULOS" en el art. 15 LIST se señalan otras exenciones, las cuales son:

- Importados temporalmente.
- Vehículos destinados a los servicios señalados en los puntos

anteriores de uso público.

- De igual forma lo relativo a las plantas y distribuidores de autos.
- Embarcaciones dedicadas al transporte mercante o a la pesca comercial .
- Aeronaves monomotoras de una plaza, para fumigar, rocías, esparcir, etc.,
- Aeronaves con capacidad de más de 20 pasajeros destinadas al aerotransporte al público en general.

Por último nos encontramos con una exención totalmente por exclusión, en virtud de que en el art. 15-B del ordenamiento que nos ocupa se establece el factor a aplicar a los vehículos usados, en la tarifa de antigüedad sólo se contemplan factores hasta el año N° 9, es decir como consecuencia los vehículos usados con antigüedad (modelo) a 10 años y más no son sujetos al pago de este impuesto.

### **7.3.6 IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.**

Son sujetos al pago de este impuesto, las personas físicas y morales que enajenen automoviles nuevos de producción nacional, entendiéndose por nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensambladora, o distribuidor. Asimismo, los que importen en definitiva al país, automóviles.

Una vez establecidos los sujetos, en el art. 3 se señala la tarifa progresiva a aplicar, en la que se establece una reducción si el precio del automóvil es superior a \$207,373.49, se “reduce” del monto del impuesto determinado, la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y \$207,373.49 (dichas cantidades son sujetas a actualización).

Ya en el art. 8 se señalan las exenciones por medio del “NO SE PAGARA” el impuesto en los casos siguientes:

- En la exportación de automóviles con carácter definitivo.
- En la enajenación al público en general de automóviles compactos (los que no excedan de \$65,000.00 incluyendo el IVA (cantidad sujeta a actualización).

Finalmente en el artículo sexto transitorio se señala una reducción del 0.7 del monto del impuesto sobre automóviles nuevos de conformidad con lo señalado en el artículo 3 de esta ley. El resultado que se obtenga será el impuesto a pagar durante el año de 1997, el factor a aplicar fue del 0.4.

Con lo anterior, se concluye lo relativo a los impuestos federales, de lo cual así como en el caso de los estatales y municipales se señalarán las conclusiones correspondientes a través del tema de la tasa 0% y exención, así como en las conclusiones generales.

#### 7.4 LA EXENCION EN LOS ACCESORIOS:

En virtud de haber dado el nombre de Exención a los Créditos Fiscales a este capítulo, y toda vez que dentro de éstos se encuentran los accesorios de las contribuciones, consideré de importancia el presentar comentarios generales al respecto.

Primeramente tanto a nivel Estatal, como a nivel Federal se considera la posibilidad de que lo concerniente a recargos, multas, gastos de ejecución, sean sujetos a su reducción ya sea ésta a través de la propia ley (a nivel municipal) art. 92 de la Ley de Hacienda Municipal "queda facultado el C. Presidente Municipal, para directamente o a través del C. Tesorero Municipal, DISMINUIR o aún CONDONAR los recargos y las sanciones que deban imponerse".

De igual forma nos encontramos a nivel Federal, que las multas fincadas por diversos motivos, por ejemplo: omisión en la presentación de una declaración el art. 75VI del C.F.F. considera un 20% de DESCUENTO, (así se menciona en el "FORMULARIO MULTIPLE DE PAGO" FMP-1.

Asimismo, existen y han existido los programas de apoyo a deudores como otros que operan disminuyendo, ya sea el principal o accesorio correspondiente, dependiendo de determinada situación (si es espontáneo el pago o no, etc.,)

No obstante lo anterior y otros casos más que existen en diversos ordenamientos fiscales, y a través de diversas figuras (descuentos, rebajas, condonaciones, deducción) etc., difícilmente se observa en este contexto la figura de la exención tácita, es decir señalándose específicamente que no se pagará tal o cual determinado accesorio, sin embargo en el caso del presente estudio el espíritu es el analizar los impuestos en si y no del todo el profundizar si existe o pudiera existir alguna exención a una multa, recargo, gasto de ejecución, indemnización, etc.,

## CAPITULO 8

### LA EXENCIÓN EN EL I.V.A.

#### 8. LA EXENCION EN EL I.V.A.

Una vez mencionado la totalidad de las exenciones de los diversos Impuestos Federales, Estatales y Municipales, analizaré las diversas exenciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cada uno de sus capítulos primeramente, para posteriormente realizar comentarios a nivel general.

, Debo destacar que lo establecido en el capítulo anterior , no solo consistió en las exenciones propiamente, sino también incluyo algunas deducciones, reducciones, excepciones, etc., con el propósito de hacer más amplio y representativo el estudio.

En virtud de que en capítulos anteriores ya se analizaron los diversos artículos de la ley y en otros posterior se observarán los de tasa 0%, a continuación apoyados en el objeto de la ley se procede al análisis correspondiente.

### **8.1 ENAJENEN BIENES**

Primeramente el señalar que el concepto propiamente de enajenación es excluyente para efecto de la aplicación del IVA en lo concerniente a :

- La transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte.
- La donación (cumpliendo los requisitos).

Al igual que éstos, sería aplicable lo que se señala en el art. 14 del C.F.F. en cuanto a las excepciones o requisitos para quedar conformada la figura de la enajenación sobre todo en casos como la fusión , escisión o fideicomiso. Por lo que se refiere al faltante de inventario, el art. 18 RIVA señala "NO SE PAGARA " cuando éstos sean deducibles para ISR.

- En el artículo 9 se señalan las exenciones para efecto de este capítulo, siendo éstos:



- El suelo.
- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.
- Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinene a casa habitación, no se pagará el Impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.
- 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 a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.  
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 ejanación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto. En la enajenación de documentos pendientes de cobro , no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.  
Lingotes de oso con un contenido mínimo de 99}% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

De lo anterior se desprenden especificaciones, reglas o requisitos para cada caso, los cuales han sido señalados através de circulares, criterios, reglamentos, reglas, etc., o la misma práctica o doctrina fiscal aplicable, por lo que comentaremos algunos conceptos.

Por lo que se refiere al Suelo, através de criterios se ha establecido lo que debe o no tratarse como tal, toda vez que existe la duda si la arena, arcilla, tierra, etc., podría considerarse como tal, señalándose que tal concepto (suelo) está dirigido al inmueble como tal, no en si lo que se desprenda de él.

En cuanto a lo que se refiere a lo que se debe entender por casa-habitación, el art. 21 RIVA señala:

“Las construcciones adheridas al suelo que sean utilizadas para ese fin cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de enajenación . También son casas-habitación los asilos y orfanatorios. Lo que da carácter de casa habitación a un inmueble es el propósito de establecerse en él en forma permanente, en este sentido se pronunció el primer Tribunal Colegiado del quinto circuito.

VALOR AGREGADO, LEY DEL IMPUESTO AL CONCEPTO DE “CASA-HABITACION”, PARA EFECTOS DE LA FRACCION Y, DEL ARTICULO 9 DE LA.-

Del estudio de los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 124 y 125 del Código Civil para el Estado de Sonora, se desprende que los elementos necesarios para considerar que un inmueble está destinado a casa-habitación, son las siguientes: a) La residencia constante y el asiento principal de los negocios; b) El propósito de permanecer y establecerse en este sitio. Por tanto, es evidente que los bienes inmuebles que se enajenan mediante la celebración de contratos de compra-venta con reserva de dominio, en la modalidad de tiempo compartido, donde los compradores resultan ser copropietarios de la “suite”, en la proporción del uso por cada semana a que tienen derecho, es decir, en

donde su estancia queda restringida a cierto tiempo, no reúnen los requisitos señalados para establecerse en ellos en forma permanente, sino temporal, por corto tiempo (una semana), de lo que resulta que tienden a prestar un servicio de hospedaje por el lapso que se permanece en ellos, lo que corrobora aún más porque están ubicados en zona turística, por lo que la enajenación que se hace mediante dicho contrato no actualiza el supuesto de exención que establece el citado artículo 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 211/88.- Inmobiliaria Kino, S.A., 29 de junio de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Adrián Avendaño Constantino.- Secretario: Víctor Hugo Mendoza Sánchez.

Fuente: Suprema Corte De Justicia De La Nación - Semanario Judicial De La Federación 8a. Época, Tomo III Enero-Junio 1989, Segunda Parte- 2,P.864.

El numeral precitado indica que la enajenación de hoteles no se encuadra en la exención en comento.

Relacionado con éstas en el art. 21-A se señala un procedimiento muy especial en lo relativo a la prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa-habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas, señala la ley que dichos servicios se consideraran exentos, siempre que el Prestador de Servicios proporcione la mano de obra y materiales.

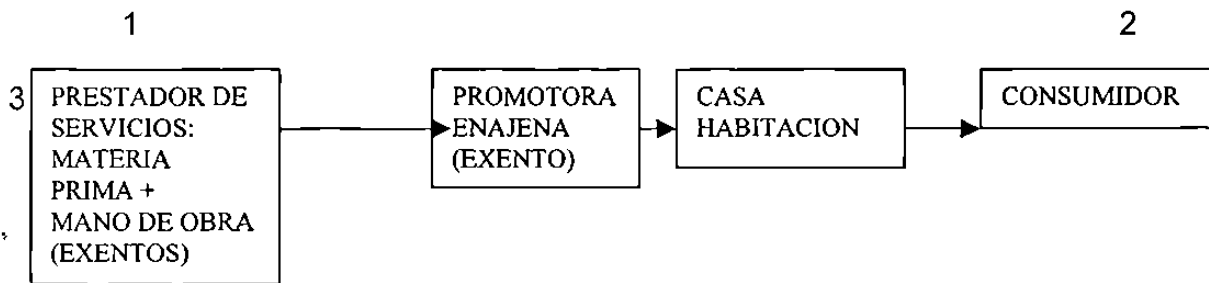
De lo anterior se puede concluir primeramente lo siguiente:

- En el capítulo de Enajenación del Reglamento, se ~~trata~~ relativo a prestación de servicios.
- Normalmente los sub-contratistas (incorrectamente) se registran ante la autoridad como personas físicas (actividad empresarial) y de ser así no se tendría derecho a la exención.
- Es obvio que la autoridad lo que busca es que el impuesto (IVA) no se traslade de ninguna forma al consumidor:

FIGURA 1

PRESTACION DE SERVICIOS EXENTOS

UN EJEMPLO:



1) En el caso de que este no proporcionara los materiales y mano de obra este debería de trasladar el impuesto correspondiente.

2) En el supuesto anterior éste considera como gasto/costo dicha traslación y lo incorpora al precio de venta.

3)El consumidor sería el que pagaría el IVA correspondiente.

Manejado el caso anterior con importes sería:

a) Suponiendo que el prestador de servicios cumpliera los requisitos:

Costo por los servicios del prestador de servicios	\$180,000.00
Valor del inmueble (exento)	<u>250,000.00</u>
Valor de la Casa Habitación	\$430,000.00
Valor Adicional (promotor)(utilidad)(16.27%)	<u>70,000.00</u>
Valor de Enajenación del inmueble	\$500,000.00
+ IVA	<u>EXENTO</u>
PAGO TOTAL DEL CONSUMIDOR	<u>\$500,000.00</u>

b) Suponiendo que el prestador de servicios NO cumpliera los requisitos:

Costo por los servicios del prestador de servicios	\$180,000.00
+ 15% IVA	<u>70,000.00</u>
	\$ 207,000.00
Valor del inmueble (exento)	<u>250,000.00</u>
Valor de la Casa Habitación	\$457,000.00
Valor Adicional (Promotora)(utilidad)(16.27%)	<u>74,353.90</u>
PAGO TOTAL DEL CONSUMIDOR	<u>\$531,353.90</u>

Con el ejemplo anterior puede observarse lo comentado con anterioridad, el espíritu de la Ley es el que el consumidor en este caso no pague el IVA en este caso, ni vía costo, ni vía traslado.

NOTA: En el segundo supuesto consideré que se guardaba la misma proporción de utilidad.

En otro contexto, se señala en el Reglamento art. 22 R.I.V.A., en lo relativo a las partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, que en la fracción correspondiente al art. 9 f. VII la Enajenación de títulos de crédito y los dividendos pagados en acciones quedan comprendidos dentro de la exención. Finalmente se señala de igual forma en el Reglamento art. 22-A R.I.V.A. que los contribuyentes que opten por pagar el ISR de conformidad con el art. 137-C del R.ISR el Cual señala: “Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes” no estarán obligados al pago del IVA, en lo que se refiere a los bienes que enajenen en el desarrollo de su actividad empresarial.

## **8.2 PRESTACION DE SERVICIOS:**

- En los capítulos anteriores se señalaron en las diversas leyes mencionadas conceptos generales y en forma breve sobre las

diversas exenciones de cada ordenamiento, sin embargo en virtud de ser la esencia del estudio lo referente a las exenciones del impuesto y a efecto de que este mismo podría servir de consulta específica en determinada situación, al igual que en el capítulo anterior me permitiré transcribir el art. 15 de la L.I.V.A. en el cual se señalan las exenciones de este objeto de la Ley:

- Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deben pagar a terceros por el acreditado.
- Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.
- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.
- El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.
- El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional.
- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.
- Por los que deriven intereses que:

- Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.
- b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado y las empresas de factoraje financiero en operaciones de financiamiento para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro, así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión art. 42 L.ISR. en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

- Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.
- Provenzan de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.
- e) Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



- Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones 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, conforme a la Ley.
- Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se cumplan los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

- Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.

- Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro, cine y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley.

No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

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.

Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios, y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.

Por los que deriven ingresos de los comprendidos en los artículos 77, fracción XXX, y 141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al momento de leer las exenciones anteriores puede concluirse que se

cumple lo relativo a que el accesorio sigue la suerte del principal, claro aplicado en lo conducente a que lo que se encuentra exento como “bien” producto de la enajenación, la parte que corresponde a la prestación del servicios derivado de este bien normalmente también se encuentra exento; como es el caso de las comisiones y otras contraprestaciones con motivo de los créditos hipotecarios para casa habitación, de igual forma aplica lo relativo a los servicios de enseñanza, relacionado ésto con la exención en la enajenación de los libros considerando que el espíritu de la ley es el no gravar lo que corresponde a la enseñanza e investigación, por lo que motiva con el no cargo adicional al gravamen.

En lo que se refiere a los que se prestan en forma gratuita, en este caso es obvio el tratamiento en virtud de que parte de la esencia del impuesto es la contraprestación, no obstante la excepción señalada en relación a los socios o asociados de una persona moral, es válida.

- En lo que respecta al transporte:
  - El público terrestre de personas (excepto por ferrocarril).
  - El marítimo internacional de bienes (prestado por residentes en el extranjero.) En el primer caso resulta totalmente ilógico el tratamiento de gravar, (de acuerdo a este artículo) el transporte ferrocarril en virtud de ser el medio más económico , por lo que en principio resulte incongruente dicho tratamiento.

Lo establecido en la ley para efecto del tratamiento a otorgar a los agricultores por medio de seguros y riesgos, es igualmente incongruente en virtud de que la ley otorga el tratamiento de sujeto a la tasa del 0% a estos contribuyentes en todos los casos, por lo que resulta no lógico dicha aplicación, no obstante en el capítulo relativo a la tasa del 0% a la exención se señalará lo conducente.

En el caso de los intereses se observa lo anteriormente comentado, en virtud de considerarse en este caso el hecho de que los intereses que se derivan de:

FIGURA 2

- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO:



FIGURA 3

- INSTITUCIONES DE CREDITO:

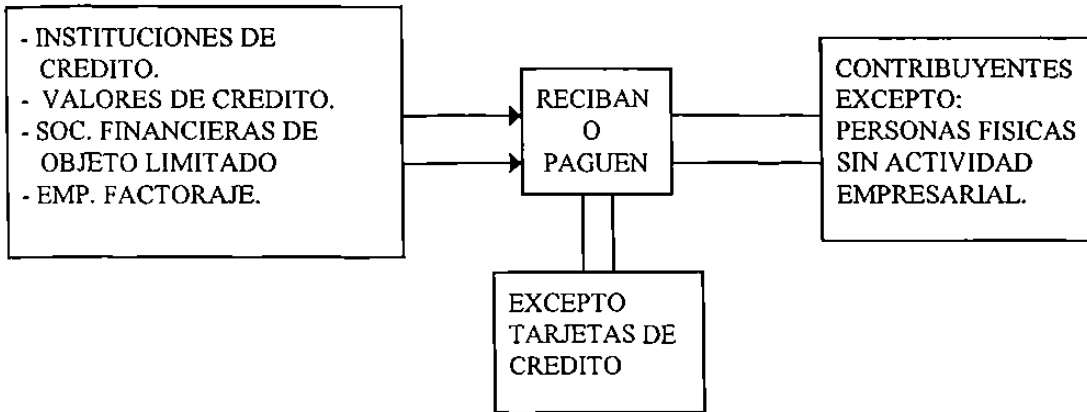


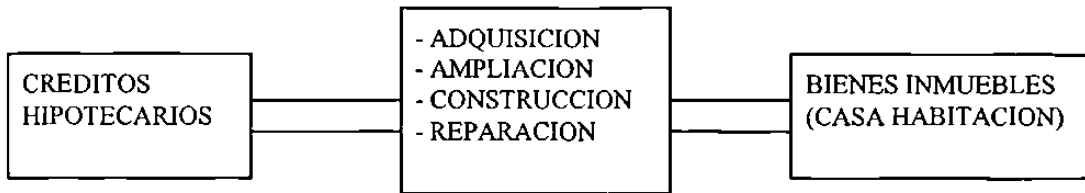
FIGURA 4

- INSTITUCIONES DE FIANZAS:

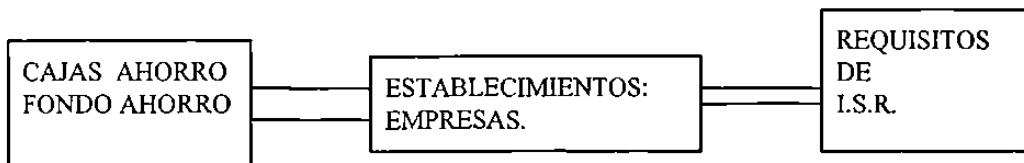


FIGURA 5

- CREDITOS HIPOTECARIOS:



- CAJAS Y FONDOS DE AHORRO



- OBLIGACIONES:

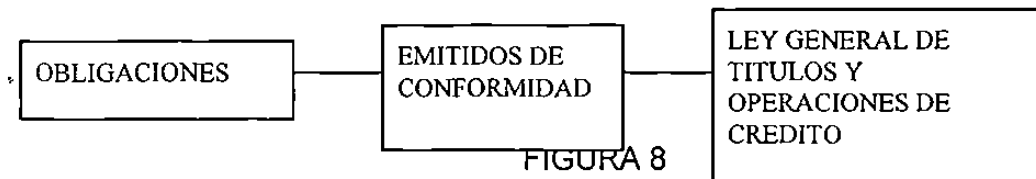


FIGURA 8

-BONOS Y PLANES DE AHORRO:

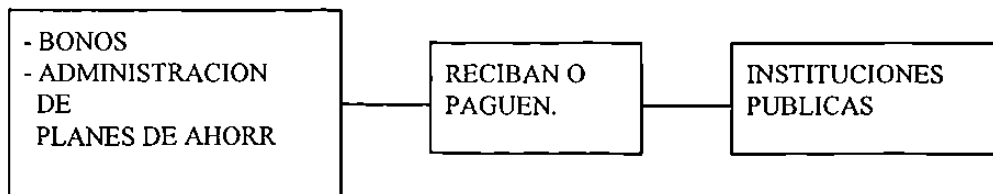
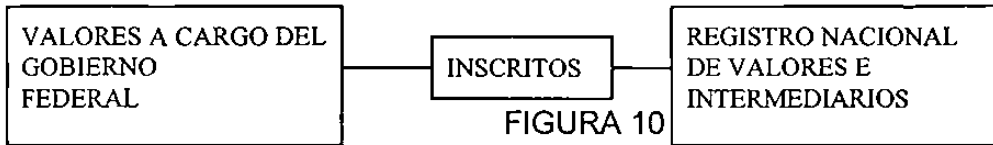


FIGURA 9

- VALORES DEL GOBIERNO FEDERAL

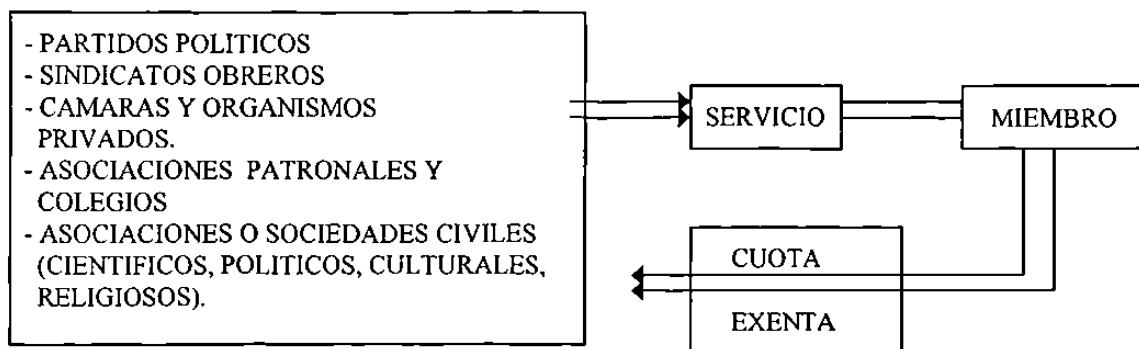


- TITULOS DE CREDITO:

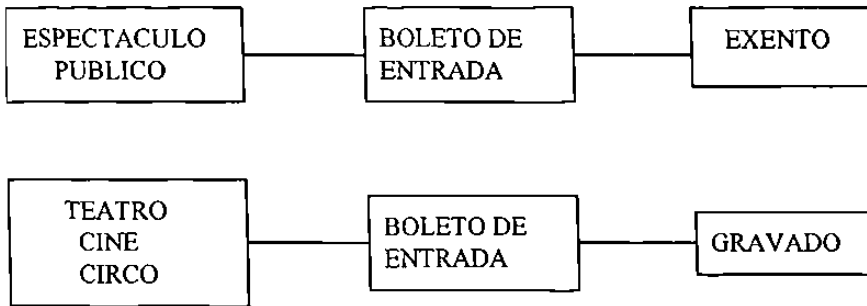


Con la estructuración anterior procuré ejemplificar un concepto complejo para el estudio fiscal, en virtud de tratarse de operaciones netamente financieras (intereses) establecidas y requisitadas de acuerdo a la Ley y Reglamento del Impuesto..

En lo que se refiere a los servicios proporcionados a miembros se mencionará lo siguiente: FIGURA 11 MIEMBROS

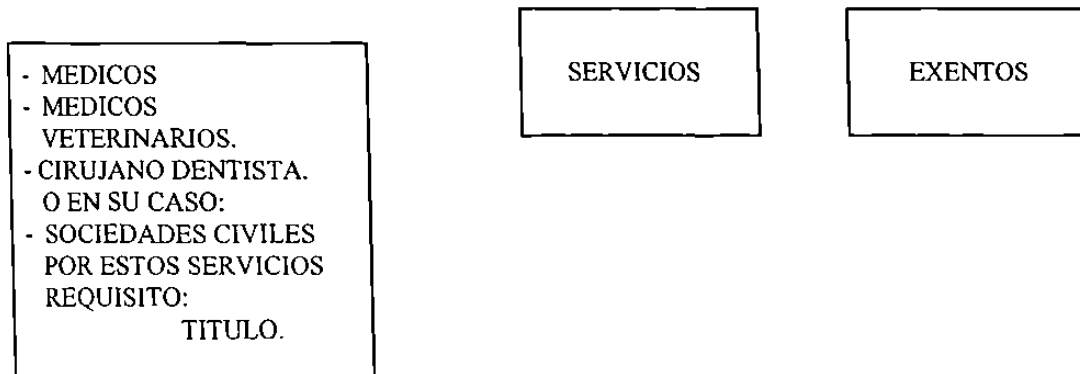


Para los casos de lo que se señala en la fracción XIII de la ley me permitiré explicarlo de la siguiente forma: FIGURA 12 ESPECTACULO PUBLICO



Debe señalarse que para este último ejemplo el Estado de Nuevo Elón aplica, como ya fué señalado en el capítulo correspondiente un impuesto del 5% en estos casos. Y es conveniente especificar que los servicios de restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o baile, así como los centros nocturnos no se consideran espectáculos públicos.

De conformidad con la ley, art. 14 fXIV y Reglamento art. 21 de la Ley del I.V.A., los servicios prestados por: FIGURA 13 PRESTACION DE SERVICIOS





Además a lo anterior me permitiré transcribir un Criterio emitido por la Autoridad Hacendaria:

- “ De conformidad con la Ley Reglamentaria del Art. 5 Constitucional relativo al ejercicio de las profesiones, el reglamento de dicha ley y el segundo párrafo del art. 79 de la Ley General de Salud, la prestación de los servicios de radiología no requiere de Título de Médico . Por ello dicha prestación de servicios no queda comprendida en la fracción XIV del artículo 15 de la Ley del I.V.A. y la misma se encuentra afecta a la tasa general de dicho impuesto.”
- “ Este criterio sustituye al emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos, mediante el oficio 325-A-VII-29902, de 20 de Diciembre de 1993, contenido igualmente en el número 3 del Boletín de Normatividad”.

No obstante, lo anterior no aplica en los casos en que además de los servicios de Radiología, Medicina, Hospitalarios, laboratorios y estudios clínicos sean prestados por Organismos Descentralizados de la Administración Pública Federal del Distrito Federal o de los Gobiernos Estatales o Municipales.

Finalmente el art. 15 LIVA señala en su fracción XVI que también se encuentran exentos los servicios prestados por personas que al expedir su recibo señalen en éstos lo establecido por el art. 77 f XXX de la LISR, “INGRESO PERCIBIDO en los términos de la fracción XXX del art. 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”; dichos contribuyentes son los siguientes:

Los que permitan a terceros la publicación de :

- obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas.
- reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación.

Lo anterior se encuentra requisitado a la venta al público por la persona que afectúa los pagos por estos conceptos, asimismo existen ciertas excepciones que aplican a este rubro conocido como Regalías por Derechos de Autor., el cual también aplica para el art. 141-C del mismo ordenamiento.

### **8.3 USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.**

Las exenciones que se establecen a través del "NO SE PAGARA" manifestadas en la Ley del I.V.A. para este concepto son:

- Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación.

Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

- Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

- - Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiere pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de la LI.V.A.
- Libros, periódicos y revistas.

En el Reglamento de la LI.V.A. art. 34, se precisa el tratamiento a realizar, cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien inmueble destinado a casa habitación y se proporcione amueblado. En la interpretación de dicho artículo podría pensarse que en este caso se aplicaría la exención correspondiente, y en caso de no ser así, lo que el contribuyente realizaba en la práctica era celebrar un contrato de Arrendamiento por la casa-habitación (exento) y otro contrato por los bienes muebles (gravado). Sin embargo, se señala en ese dispositivo fiscal que aún en este caso el uso o goce GRAVARA el Impuesto al Valor Agregado. No obstante considero que el reglamento es flexible en virtud de que muchos conceptos no los considera como que forman parte de la casa habitación amueblada, ejemplo: los bienes adheridos permanentemente a la construcción, cocinas y baño, alfombras, tapices, calentadores, cortinas, armarios, etc., En el caso de los libros, periódicos y revistas, se sigue lo conducente a la enajenación en cuanto a la exención; y por lo que corresponde a las fincas destinadas a usos agrícolas o ganaderos se tratará su caso en el capítulo posterior, toda vez de tratarse de un caso en el que por un lado las actividades de este giro se tipifican como tasa 0% y en lo que corresponde a este capítulo como exento.

En la fracción IV del art. 20 LIVA relativa al uso o goce temporal se señalará

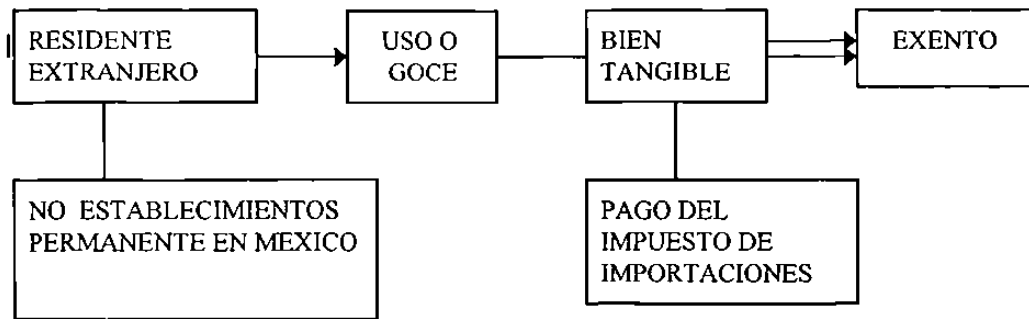


FIGURA 14 USO O GOCE

De lo anterior un artículo posterior establece lo siguiente:

“ Se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en este se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.”

Por lo que se aclara lo relativo a la requisitación para la exención.

#### 8. 4 IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS.

Al momento de analizar lo relativo a una exención producto de una operación de Comercio Exterior como lo es en este caso la introducción de bienes (mercancías) y servicios al territorio nacional, es obligado el análisis desde el punto de vista de los ordenamientos que conforman la estructura legal y jurídica del Impuesto a la Importación, por lo que me permitiré señalar las

funciones y ordenamientos que en toda operación de comercio exterior intervienen: TABLA ORDENAMIENTO DE COMERCIO EXTERIOR

ORDENAMIENTO/LEY/:	FUNCIONES/OBJETIVO/:
LEY ADUANERA:	REGULA LA NORMATIVIDAD Y EL PROCEDIMIENTO DE LOS ACTOS CORRESPONDIENTES A LA INTRODUCCION DE MERCANCIAS . <u>SUJETO, OBJETO, BASE.</u>
LEY GENERAL DE IMPORTACION:	SE ESTABLECEN LAS PARTIDAS Y SUBPARTIDAS DONDE SE SEÑALAN LAS <u>TASAS</u> QUE APLICAN A LAS MERCANCIAS DE COMERCIO EXTERIOR.
LEY COMERCIO EXTERIOR:	CLASIFICA LOS <u>ARANCELES</u> DE COMERCIO EXTERIOR (AD-VALORES-ESPECIFICO-MIXTO), CUOTAS COMPENSATORIAS Y REGULACIONES Y RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS.
LEY FEDERAL DE DERECHOS:	SE SEÑALAN LAS TASAS QUE CORRESPONDEN POR LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LA S.H.C.P. ATRAVES DE LAS ADUANAS CORRESPONDIENTES <u>D.T.A.</u>

Con lo anterior pretende establecer las bases para las explicaciones que en este o próximos capítulos pudieran requerirse, de igual forma debemos señalar y dejar en claro que además de los ordenamientos anteriores existen ordenamientos que como en toda ley deben de correlacionarse, sin embargo unos de gran importancia sin duda son los TRATADOS DE LIBRE COMERCIO que México tiene celebrados con otros países y los diversos DECRETOS de apoyo a determinadas actividades (MAQUILADORAS), PITEX, ECEX, ALTEX, etc.,)

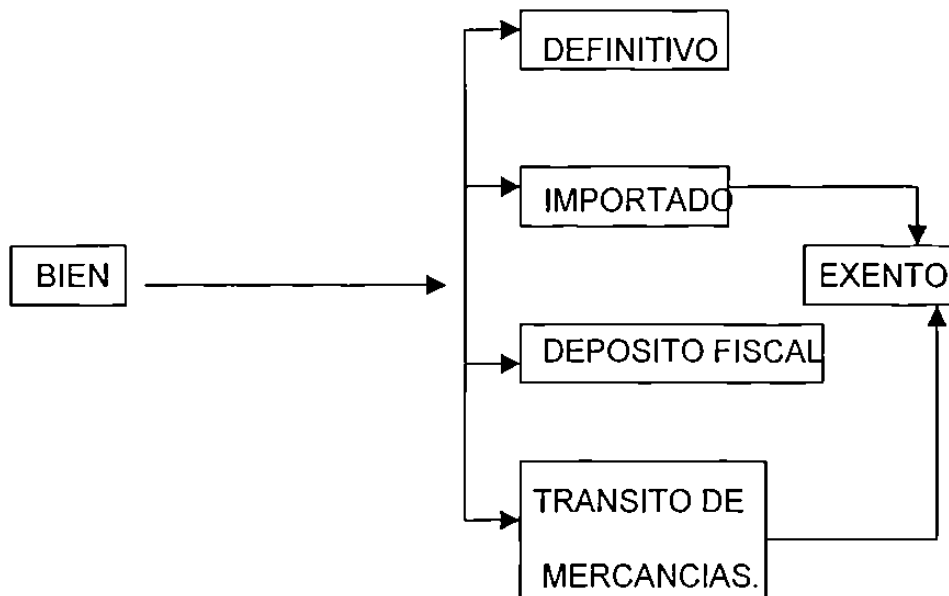
Antes de comenzar a explicar al respecto me permitiré transcribir el art. 25 de la L.I.V.A. en lo que respecta a la exención del I.V.A. através del “NO SE PAGARA EL I.V.A.” en las importaciones siguientes:

- Las que, en los términos de la Legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.
- Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.
- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago de impuesto al valor agregado o cuando sean señalados en el artículo 2°.-A de esta Ley.
- Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Las de obras de arte 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 obra 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%.

En la Ley Aduanera se establece en el art. 90 los regímenes aduaneros, siendo éstos:

- Definitivos.
- Temporales.
- Depósito Fiscal.
- Tránsito de Mercancías.
- Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

Por lo que la ley del IVA considera como exentos a los temporales y a los de Tránsito de Mercancías. En el caso de los definitivos éstos estarán sujetos a la tasa correspondiente: FIGURA 15 REGIMEN DE IMPORTACION



En el caso del Depósito Fiscal el art. 119 de la L.A. señala que en este se almacenan las mercancías de procedencia extranjera una vez determinados los impuestos al comercio exterior. Y en el art. 120 se señala que una vez que las mercancías se retiran del lugar para su importación definitiva se estará obligado al pago de los impuestos correspondientes, en este caso el I.G.I. y el I.V.A.

En el otro caso "Elaboración, Transformación o Reparación en Recinto Fiscalizado", de conformidad con el art. 135 L.A., este regimen consiste en elaborar, transformar, o reparar mercancías para ser retronadas al extranjero o para su exportación. Por lo que en el estricto sentido no serían sujetas al pago del impuesto general de importación y consecuentemente del I.V.A., sin embargo en el mismo capítulo se establece la excepción en el caso de los faltantes de mercancías y las mermas y desperdicios, las cuales en el supuesto de no cumplir con los requisitos correspondientes deberán pagar el impuesto que corresponda.

Por lo que respecta a Equipajes y Menajes de Casa, en el Reglamento de la Ley Aduanera. art. 90 se señala que por esto debe entenderse las siguientes mercancías usadas:

- Ajuar y bienes muebles de una casa.
- Ropa
- Libros
- Libreros
- Obras de arte o científicas.
- Instrumentos científicos (profesionistas)
- Herramientas de obreros y artesanos.

Los artículos señalados anteriormente, deberán reunir los requisitos y precisiones propias de la Ley Aduanera, señalados en la Sección Tercera de dicho ordenamiento.



Quizás lo más importante en este análisis corresponde a la fracción que señala que todos los bienes que gocen de la tasa del 0% señalados en el art. 2-A y los que se encuentren exentos relacionados con la enajenación y prestación de servicios (excluye el uso o goce) no pagarán el IVA producto de la importación de estos bienes y servicios, en virtud de la extensión de lo anterior los bienes afectos a la tasa del 0% serán analizados en el capítulo que sigue. Otra observación al respecto es que en la fracción a la que me estoy refiriendo fIII art. 25 L.A., la ley señala lo siguiente:

“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”..... el comentario es en función de la intención fundamental de este estudio en cuanto al establecer y estandarizar dicha terminología, toda vez que para todos los efectos la propia ley considera o llama a los exentos como los que “NO DEN LUGAR” al pago y en el estricto sentido por estos para otros casos contemplaría o se entendería también a los de tasa 0% por caer también en el no pago. Pero en este momento lo importante es dejar claro que tasa 0% y exenciones no pagan IVA en caso de importación.

La S.H.C.P. autoriza a diversas personas morales a recibir donativos, en estos casos, cuando los bienes donados provengan del extranjero se consideran como exentos del pago del IVA correspondiente.

Finalmente, en los casos del oro como material, hasta con un 80% de contenido, al igual que las obras de arte de conformidad con lo establecido en ley, estarán exentos del pago del IVA.

## CAPITULO 9

### ANALISIS DE LOS SUJETOS A LA TASA DEL 0%

#### 9.1 ANALISIS DE LOS SUJETOS A LA TASA DEL 0%.

Una particularidad de la Ley del Impuesto al Valor Agregado lo es sin duda la existencia de una tasa del 0%, como sabemos existen para efecto de la aplicación de los gravámenes, distintas conceptualizaciones y aplicaciones determinadas en ocasiones por el sujeto activo ( I.S.T., I.P.) y otras por el sujeto pasivo (I.S.R., I.V.A., I.A., etc.) los gravámenes se realizan através de diversos instrumentos como ya señalábamos:

#### - TASAS FIJAS

- UNICAS
- PORCENTAJE
- IMPORTE.

#### - TASAS VARIABLES

- ACTIVIDADES
- ACTUALIZADAS.

**- TASAS MIXTAS**

- **ARANCELES**

**- TARIFAS PROGRESIVAS.**

- **I.S.R.**
- **I.S.A.N.**

**- TARIFA PREFERENCIAL**

**- TABLAS:**

- **CATEGORIAS**
- **FACTORES**

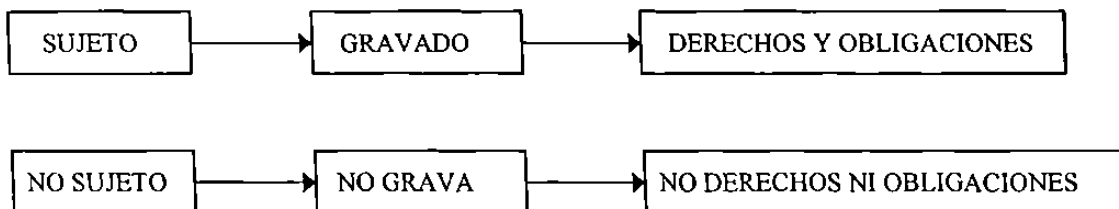
De lo anterior para efecto del I.V.A. la aplicación de una tasa al 0% de conformidad con el giro (agricultura, ganadería, etc.) o de su proceder indistintamente la actividad (exportador), dan a la ley del I.V.A., la característica de ser un ordenamiento que de un momento a otro te puede convertir de un sujeto a la ley, en un NO SUJETO O EXENTO (figura que ya se analizó) consideremos la siguiente secuencia:

FIGURA : SUJETO EXENTO/SUJETO GRAVADO



Comenzaré por dejar plenamente establecido que en la ley del I.V.A. existen los:

FIGURA: SUJETO " NO SUJETO"



Por lo anterior una persona física o moral al ser sujeto deberá gozar de sus derechos pero también deberá cumplir con sus obligaciones, por lo que el sujeto:

- Calcula, determina y paga su I.V.A.
- Presenta sus declaraciones.
- Aplica el ACREDITAMIENTO
- Solicita devoluciones de I.V.A.

Una persona Física o Moral al NO SER SUJETO:

- No calcula ni determina su I.V.A.
- No presenta declaraciones.
- No aplica el acreditamiento.
- No solicita devolución del I.V.A.

Una persona física al SER Y NO SER SUJETO (es decir gravado y exento )  
por sus actividades:

- Calcula ,determina y paga su I.V.A.
- Presenta sus declaraciones.
- Aplica el Acreditamiento (sólo parte gravada).
- Solicita devoluciones (solo parte gravada)
- Prorratea el I.V.A. sujeto a acreditar.
- Absorbe su IVA acreditable al costo, gasto o inversión.

Como puede observarse son tres las situaciones en las que puede encontrarse un contribuyente del I.V.A., pero en este capítulo nos ocuparemos del SUJETO y explicando exclusivamente el SUJETO TASA 0%.

## 9.2 TASA DEL 0%.

En nuestra legislación actual, las leyes fiscales, estatales y municipales contemplan la tasa del 0%, tanto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado como en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, aunque para el caso de ésta última ley sólo en un caso específico (Alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo con el público en general), no siendo así para efecto del I.V.A. en el que son diversas las situaciones que se presentan, siendo éstas las siguientes:

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

### I.-La enajenación de:

- Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.
- Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, a excepción de
- 1- Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.
- 2.- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

### 3.- Caviar, Salmón ahumado y angulas.

- Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.
- Ixtle, palma y lechugilla.
- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores, motocultores para superficies reducidas; arados;; rastros para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras; y espolveadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras; cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.
- A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.
- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.
- Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.
- Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

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

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

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

c) Los de pasteurización de leche.

d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e) Los de desepite de algodón en rama.

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

g) Los de reaseguro.

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

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

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



La transcripción anterior corresponde al art. 2-A de la Ley del I.V.A. y en virtud de estar contemplado este artículo en el Capítulo de las Disposiciones Generales, considera como puede observarse:

- bienes (enajenación)
- servicios
- uso o goce

Lo importante para efecto del análisis es definitivamente la razón por la cual los legisladores en su momento consideraron diversos motivos para aplicar a determinados bienes y servicios la tasa 0% y a otros dejarlos como exentos.

Por lo que a continuación me permitiré señalar lo que se mencionó por parte del ejecutivo en la exposición de motivos de 1979, al momento en que se implementó la Ley del I.V.A., en el año de 1980:

### **9.2.1 EXPOSICION DE MOTIVOS TASA 0%.**

\* Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las

importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos, se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto.

En efecto, se liberan de pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufran transformación industrial; así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Debe destacarse que la nueva ley no gravará los terrenos, ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento. Con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se exime la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades se proporcionen. El conjunto de exenciones representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población”.

Lo establecido en los párrafos 19, 20 y 21 de la Exposición de Motivos anteriormente señalada, es determinante en cuanto a nuestro análisis, no obstante en este capítulo lo comentaré en forma más general.

En un principio se habla de excepciones de pago y de “no se pagará”, términos conocidos sobre todo para efectos de este estudio y finalmente se señala que el conjunto de exenciones, lo cual es en principio parte de las confusiones al respecto. En conclusión lejos de especificar, confunde, en virtud de que lo que se conoce en la práctica como el espíritu de la ley, señala algo diametralmente opuesto a lo que es en sí la Ley.

### 9.3 ANALISIS DE LAS ACTIVIDADES GRAVADAS AL 0%

Como ya fué señalado en la Exposición de Motivos , se buscó que determinados actos o actividades los que tuvieran la exclusividad (por así mencionarlo) de gravar a la tasa del 0%, a continuación agruparemos estos bienes , servicios y uso o goce de acuerdo a la actividad que desarrollan.

#### Canasta Básica: (ENAJENACION).

Un grupo de bienes podría estar conformado por conceptos que conforman los alimentos primarios , siendo éstos entre otros:

#### BIENES:

- Carne

- Leche

- Queso

- Crema.

- Nata

- Leche agria (yogurth)

#### REQUISITOS:

- No industrializados:(Animales y  
vegetales)

-Vegetales

Cortados,aplanados,en

trozos,frescos,salados,

secos, congelados,empacados.

- No mezclados (leche y derivados).

- Mantequilla
- Productos destinados a la alimentación.

**Implementos agrícolas: ( Enajenación) (Uso o Goce).**

**Bienes:**

- Tractores
- Motocultores
- Arados
- Rastros (tierra arada)
- Cultivadoras (esparcir y deshierbar).
- Cosechadoras.
- Aspersoras.
- Espolvoreadoras. (fertilizantas).
- Plaguicidas.
- Herbicidas.
- Fungicidas.
- Equipo mecánico, eléctrico o hidráulico (riego agrícola)
- Sembradoras
- Ensiladoras.

**Requisitos:**

- (embarcación pesca comercial)
- matrícula o registro.
- (maquinaria y equipo)
- enajenación completa

- Cortadoras.
- Empacadoras de forraje.
- Desgranadoras.
- Abonadoras y fertilizadoras  
(terrenos de cultivo).
- Aviones fumigadores.
- Motosierras manuales de cadena.
- Embarcaciones para pesca comercial.
- Invernaderos hidropónicos  
(temperatura para proteger cultivo).

Otros bienes:

Requisitos:

- Medicinas de patente.
- Hielo - estupefacientes, sustancias psicotrópicas
- Agua no gaseosa
- Ixtle
- (Oro) Siempre que no se efectúe en ventas al menudeo.
- Palma
- Lechuguilla.
- Oro
- Joyería
- Orfebrería
- Piezas artísticas u ornamentales.
- Lingotes 80%.

## Agricultores y Ganaderos (Prestación de Servicios)

### Servicios:

- Perforación de pozos. (servicio a agricultores y ganaderos)
- Alumbramiento y formación de retenes - incluso cuando sea através de agua.
- asociaciones u organizaciones.
- Energía eléctrica (usos agrícolas)  
(bombeo de agua riego).
- Desmontes y caminos.
- Preparación de terrenos.
- Riego y fumigaciones agrícolas.
- Erradicación de plagas.
- Cosecha y recolección.
- Vacunación.
- Desinfectación e insimación de ganado.
- Captura y extracción de especies marinas  
(agua dulce).

### Exportación:

- |             |                                       |
|-------------|---------------------------------------|
| - Bienes    | Requisitos:                           |
| - Servicios | - En los términos de la Ley Aduanera. |

#### **9.4 OTRAS DISPOSICIONES FISCALES:**

En el caso particular del I.V.A., han existido desde su inicio (1980) CRITERIOS que interpretan diversos actos o actividades en que se ven implicados los contribuyentes en virtud del sinúmero de situaciones prácticas que se presentan, es por eso que desde un principio de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, se estableció dichos mecanismos, a lo ya comentado se le puede agregar lo relativo a CIRCULARES (internas) 1988,1993,1995 y 1997 las cuales a partir de fines del 95 empezaron a ser dadas a conocer por parte de la Autoridad a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por la importancia de los instrumentos anteriores, me permitiré señalar lo más relevante de ambos:

##### **9.4.1 CRITERIOS.**

Como ya comentaba, desde 1980 se empezaron a generar por parte de la autoridad, los criterios a los artículos, a la Ley del I.V.A., los cuales en su mayoría han sido publicados a efecto de determinar a que tasa gravará algún acto o actividad producto del objeto del impuesto (enajenación, prestación de servicios, uso o goce, importación o exportación) no obstante me permitiré transcribir lo que señala en la actualidad el art. 35 del C.F.F., para estos efectos:

“ Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación”.

Como puede observarse a efecto de que surtan derechos, éstos deberán ser publicados en el Diario Oficial, por lo que a continuación me permito señalar , son los que se encontraban dentro de este supuesto:

De los criterios aplicables hasta 1987, se encontraban estos:

- Transporte Público Terrestre.
- Suministro de Agua Potable.
- Prestación de Servicios de Despepite de Algodón en Rama.
- Prestación de Servicios de Sacrificio de Ganado y Aves de Corral.
- Prestación de Servicios de Contrucción de Inmuebles.
- Actividades que lleven a cabo las Agencias de Publicidad.
- Importación de Bienes Tangibles, realizada por Embajadas y Consulados, acreditados en nuestro país.
- Industria Editorial de libros, Periódicos y Revistas
- Enajenación de Leche

Estos criterios fueron publicados entre Enero y Marzo de 1987 por parte de la Dirección General Técnica de Ingresos, y su vigencia será hasta el 31 de Diciembre de 1987.



Para el ejercicio de 1996 el procedimiento era el siguiente:

Asunto: Se comunica criterio aplicable en materia del I.V.A. a los servicios de transporte marítimo internacional de bienes:

México, D.F., 1° de Enero, 1996

Dirigido: Administradores Generales de Auditoría, Aduanas, Recaudación Directores Generales de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales y Coordinación con Entidades Federativas.

Con fundamento en los artículos 35 del Código Fiscal de la Federación y 63 fracción II del Reglamento Interior de esta Secretaría, se da a conocer el criterio que habrán de seguir en la aplicación los artículos 14 fracción II: 16, segundo párrafo,; 29 fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 45 de su Reglamento, en relación con los servicios de transporte marítimo internacional.

El servicio de transporte marítimo internacional de bienes, prestado por residentes en el país se considerará exportación de servicios y por lo tanto afecto a la TASA DEL 0%; cuando éste se inicie en un punto interior del país y concluya en el extranjero.

aplicando la autoridad, por lo anterior, me permitiré mencionar algunas circulares de carácter interno, no sólo para efectos de tasa 0%, sino en su totalidad, sin embargo, por lo pronto manifestaré algunos ejemplos completos de como ha venido evolucionando la autoridad en este concepto:

MANUAL DE COMPLEMENTACION LEGAL DEL I.V.A.: 1988

Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente:

S.H.C.P.

- Introducción: A partir de los objetivos establecidos en el programa de simplificación administrativa, se ha publicado en este documento el articulado
- del I.V.A. y sus diversas instrucciones, etc.,
- Supuesto: Enajenación de conos o barquillos para helados, sin nieve (ref. art. 2-A fracción Y inciso b).
- Instrucción: Por la enajenación de conoso barquillos para helados, sin nieve que contengan ingredientes similares a los utilizados en la elaboración de galletas, se debe calcular y trasladar el impuesto a la tasa del 0% por ser pan.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE 1993 Y SU

COMPLEMENTACION JURIDICA Y NORMATIVA:

INDETEC: (I.A.T.)

Introducción: Este trabajo fué diseñado pensando en la conveniencia de disponer de un documento que de manera sistematizada, tuviera todas aquellas disposiciones tanto jurídicas, como administrativas, que tienen relación con la Ley.

ACTO: Enajenación de Ajo y cebolla en polvo.

SUJETO: Quien enajene.

DISPOSICIONES APLICABLES: En 1980 artículo 1, fracción Y y segundo párrafo o 2º según corresponda, 8,11,y 12 de la Ley.

En 1981-82 artículo 2-A fracción Y inciso b) de la ley. A partir de 1983 art. 2-B fracción Y de la Ley.

TASA: 1980 10% ó 6% según corresponda.

1981-82 - 0% 1983- 6%

SUPUESTO: Enajenación de ajo y cebolla en polvo.

INSTRUCCION: Por la enajenación de ajo y cebolla en polvo, en 1980 se estuvo obligado al pago y traslado del impuesto, por no estar comprendido entre las exenciones contempladas en la Ley. En 1981-82

por ser un producto destinado a la alimentación, el impuesto se

calculó aplicando la tasa del 0% y a partir de 1983 a la tasa del 6%, ya que este tipo de productos quedaron incorporados en el 2-B fracción Y de la Ley.

MANUAL III C.L. CONTENIDO 30 INST. TEMA: 314 I.V.A. CONCEPTO 2-B  
LEY

NUMERO :2 PAGINA: 1 CONTROL: ENTS. FEDES. VIGENTE DESDE  
01/01/84. EDICION: SUSTITUCION.

NORMATIVIDAD SUSTANTIVA DE IMPUESTOS INTERNOS:

COMPILACION 1997

S.A.T.

BIENES 5.2

5.2.1 PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACION:

En relación con lo dispuesto en el artículo 2°-A, fracción Y, inciso b)- con exclusión de las excepciones contenidas en los numerales 1,2,y 3 de dicho inciso- de la Ley del IVA, el cual señala que la enajenación de los productos destinados a la alimentación está gravada a la tasa del 0% se estará a lo siguiente:

Se entiende por productos destinados a la alimentación, aquellos que- sin requerir transformación o industrialización adicional- se ingieren como tales por humanos o animales para su alimentación, aunque al prepararse por el consumidor final se cuezan o combinen con otros productos destinados a la alimentación.

La enajenación de los insumos o materias primas que se incorporen- dentro de un procedimiento de industrialización o transformación- a productos destinados a la alimentación, ha estado afecta a la tasa del 0% siempre que dichas materias primas o insumos se contemplen en la definición del párrafo anterior.

La enajenación de insumos o materias primas- tales como sustancias químicas, colorantes, aditivos o conservadores- que se incorporan al producto alimenticio, está afecta a la tasa general, salvo que se ubiquen en la definición del párrafo anterior.

Este criterio sustituye al emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos mediante el oficio 325-A-VII-10973, de 3 de diciembre de 1996.
--

De los diversos ejemplos señalados de circulares, han existido un sinúmero , no relacionados necesariamente con tasas, ni mucho menos con tasa 0%, sin embargo a efecto de presentar lo que en un momento dado ha ocasionado el establecimiento de alguna instrucción, a continuación señalo algunas de éstas:

- Café tostado, molido y soluble, enajenación de...
- Camarón, pescado y pollo en trozos, así como vegetales congelados...
- Carragenina, enajenación de...
- Chicle (goma de mascar) enajenación de..
- Coco rayado y deshidratado, enajenación de
- Comisionistas residentes en el país..: ~
- Computo de plazos para la presentación de las declaraciones, cuando...
- Crema chantilly, enajenación de...
- Cuotas, prestación de servicios proporcionados por....
- Declaración en forma extemporánea...
- Declaraciones son presentadas el mismo día en que son requeridas...
- Derechos de posesión o usufructo sobre construcciones adheridas...
- Derechos de uso mortuario, perpetuo, sobre lotes destinados a...
- Despepite de algodón en rama, prestación de servicios...
- Distribuidores de Conasupo deberán cumplir sus obligaciones...
- Enajenación de bienes a personas domiciliadas en el extranjero...
- Escuelas particulares que enajenen bienes o prestan servicios...
- Fibra de henequen, palma, lechuguilla, enajenación de....
- Fósforo, enajenación de...
- Paletas de hielo de sabores, enajenación de....
- Palillos, palos para paletas, cucharas para helados y abatelengua de madera...
- Pasas, enajenación de...
- Pasta de soya, enajenación de...
- Películas educativas didácticas y de apoyo, enajenación de...
- Películas educativas didácticas y de apoyo, uso o goce temporal....
- Perejil deshidratado, enajenación de....
- Período preoperativo para efectos de devolución mensual.
- Pescado empanizado, enajenación de...
- Prótesis por cirujanos dentistas.- enajenación de...
- Queso y yoghurt mezclados con otros productos , enajenación de...
- Quinelas de Pronósticos Deportivos y sus Agentes.
- Sacrificio de ganado, prestación de servicios.
- Sal de ajo, sal con cebolla y sal con apio, enajenación de...
- Sazonadores, ablandadores, salsas y condimentos, enajenación de...
- Semillas de algodón , enajenación de..
- Servicios de edición y traducción de libros y revistas.
- Servicios de procesamiento de minerales prestados por un...
- Servicios proporcionados por residentes en el extranjero...
- Servicios turísticos prestados por guías choferes
- Suero...

- Taxistas que después de darse de baja enajenan sus taxis...
- Terapéutas del lenguaje...
- Tiendas libres de impuesto, enajenación de bienes a...
- Tortillas de maíz o trigo fritas (tostadas) enajenación de...
- Traslación del impuesto a dependencias...
- Trigo sancochado y molido, enajenación de...

Los anteriores conceptos como ya fué señalado, fueron los que aplicaron en diversos momentos de acuerdo a la ley del I.V.A., sin embargo algunos de éstos no tienen actual aplicación o se encuentran tributando de conformidad con otras disposiciones.

### 9.4.3 DECRETOS.

Los Decretos, documentos oficiales emitidos por el poder ejecutivo, existen para su aplicación en los tres niveles de gobierno, (federal, estatal y municipal) y una de sus principales características es que debe ser publicado en el Diario Oficial de la Federación (en este caso), y a través de estos instrumentos, puede de igual forma establecer lineamientos , normatividad o bien especificar algunos conceptos que se encuentran en las diversas leyes fiscales, en esta ocasión analizando la parte relativa al Impuesto al Valor Agregado y en lo particular el tratamiento en cuanto a su afectación a la tasa del 0%.

De conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en sus artículos 31 y 33 se establecen las funciones que realizan la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI) en donde se señalan las facultades de emitir políticas fiscales a través de estímulos y subsidios fiscales, por lo que me permitiré mencionar en forma breve algunos Decretos emitidos y que guardan una estrecha relación para efecto del I.V.A. y específicamente la tasa 0%.



### 9.4.3.1 DECRETO: INDUSTRIA MAQUILADORA

- NOMBRE: Decreto para el fomento y operación de la Industria Maquiladora de Exportación.
- FUNDAMENTO LEGAL: Diario Oficial 22 de diciembre, 1989 y 31 de Marzo, 1993
  
- OBJETIVO: - Crear fuentes de empleo.
  - Fortalecer la balanza comercial.
  - Elevar la competitividad internacional.
  - Elevar capacitación de los trabajadores.
  
- BENEFICIOS: - Despacho Aduanero Simplificado.
  - Establecimiento de Maquiladoras.
  - Otorgamiento de facilidades administrativas.
  - GRAVAR A LA TASA 0% cuando las mercancías se retornen al extranjero
  
- CONDICIONES: - Cumplir con los términos del Programa.
  - Estar al corriente en sus obligaciones fiscales.
  - Proporcionar información que se necesite.
  
- REQUISITOS: - Solicitar la aprobación o ampliación de los programas de maquila.

En el artículo 29 de la Ley del I.V.A. f IV inciso b) se establece lo siguiente:

" 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 . " art. 29

“ El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por concepto de “: fIV.

“OPERACIONES DE MAQUILA para exportación en los términos de la legislación aduanera” inciso (b).

Es importante mencionar que el anterior decreto fué reformado con fecha 1° de Junio de 1998 y que éste mismo sufrió adecuaciones con fecha 13 de noviembre de 1998.

#### **9.4.3.1. DECRETO PITEX**

- NOMBRE.- Programa de Importación Temporal para producir artículos de Exportación (PITEX).
- FUNDAMENTO LEGAL: Diario Oficial 3/Mayo/1990 y 11/Mayo/1995.
- OBJETIVO: Apoyar y desarrollar a las empresas que realicen actividades de exportación directa o indirectamente, contribuyendo así a mejorar los niveles de eficiencia de la planta productiva.
- BENEFICIOS.- Importar temporalmente insumos, maquinaria, equipo y demás bienes de proceso productivo, sin el pago de los impuestos a la importación, ni el:
  - I.V.A. en caso de que corresponda.
  - Realizar el cambio de Régimen.
  - Los productos como combustibles, lubricantes, etc., serán considerados como mermas y no se requerirá demostrar su retorno al extranjero.

- REQUISITOS: - Cumplir con los diversos programas:
  - - Materia Prima: realizar anualmente ventas al exterior por valor superior a los 500,000 Dólares USD o ventas al exterior del 10% del valor de sus ventas totales.
  - Maquinaria y Equipo: Ventas al exterior por lo menos de 30% del valor de sus ventas totales.
  
- Vigencia de 5 años y suscribirse:
  - Por Planta.
  - Línea de Producción.
  - Proyecto Específico.
  
- CONDICIONES: - Informar anualmente, a más tardar el último día hábil del mes de Abril las operaciones de Comercio Exterior.
  
- EXPORTADORES DIRECTOS: Personas físicas o morales productoras de bienes no petroleros que estén establecidos en el país que realicen exportaciones de bienes no petroleros.
  
- EXPORTADORES INDIRECTOS: Los proveedores de insumos que se incorporen a productos que serán vendidos en exterior por empresas – inscritas como maquiladoras, empresas con programas PITEX o con registro de Empresa de Comercio Exterior (ECEX).

De conformidad con el artículo 31 LIVA , se establece el marco legal de dicho Decreto para efecto del IVA, el cual señala lo siguiente:

\* En los casos en que la Ley Aduanera establece como importación temporal a la enajenación de bienes realizada por personas residentes en el país a empresas que cuentan con programa de importación temporal (PITEX) para producir artículos de exportación aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial o aquellas catalogadas como Maquiladoras de Exportación, se considera que el enajenante exporta dichos bienes para los efectos de esta Ley". (Es decir, aplicará la TASA DEL 0% ) a la aplicación que se realiza en este párrafo se le conoce como Exportación Indirecta.

Es importante señalar que lo mencionado anteriormente aplica en una proporción que la empresa exportadora deberá informar al enajenante por escrito.

#### **9.4.3.3 DECRETO ECEX**

- NOMBRE: Decreto para el establecimiento de Empresas de Comercio Exterior.
- FUNDAMENTO LEGAL: Diario Oficial 07/Mayo/1990 y 11/Mayo/1995, nuevo decreto 11 de Abril de 1997.

- **OBJETIVO:** Desarrollar la promoción y comercialización integral de las exportaciones no petroleras de México.
  
- **BENEFICIOS:** Aplicación de la TASA 0% del I.V.A. aplicada a las compras de productos mexicanos de exportación .
- - No aplicación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (I.E.P.S.) a bienes sujetos a este gravamen.
- Expedición automática de la Constancia de ACTEX.
  
- **CONDICIONES:** -Conservar un capital social fijo en moneda nacional, no menos al acreditable en el momento de su registro.
- A los dos años contados a la fecha de su registro:
- Facturar por cuenta propia mercancías no petroleras por un
- importe mínimo de 3 millones de dólares.
- Mantener un saldo positivo en la balanza comercial de su empresa.
  
- **REQUISITOS:** - Contar con un capital social no menos a 100,000 dólares E.U.A.
- Integrar oferta exportable y realizar operaciones de intermediación mercantil. ▶
- Fomentar la integración de partes y componentes de proveedores nacionales a mercancías de exportación.

Para efecto de la Ley del I.V.A., ésta establece en el artículo 31 LIVA tercer párrafo:

“Cuando la enajenación de bienes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, (el cual se comentó en el Decreto Anterior) se efectúe por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior (ECEX) se considerará que el enajenante exporta la totalidad de dichos bienes para los efectos de esta Ley”.

Es decir, se aplica el mismo tratamiento que al establecido en los Decretos Pitex y Maquila, sólo que en la Ley del I.V.A. especifica lo que deberá considerarse como empresa de comercio exterior al señalar en el mismo párrafo lo siguiente:

“Se consideran empresas de comercio exterior (ECEX) únicamente aquellos cuyos bienes terminados que enajenen en México sean en su totalidad importados y los que adquieran en el país se destinen en su totalidad a la exportación”.

En el Reglamento de la Ley del IVA se establece categóricamente la situación para los enajenantes a empresas ECEX o Maquiladoras al mencionarse en el art.45 R.I.V.A. primer párrafo:

“Los proveedores nacionales de las empresas de Comercio Exterior y de las Maquiladoras de Exportación podrán aplicar la TASA del 0% en las enajenaciones de bienes que realicen a dichos contribuyentes”.

Lo anterior se menciona como una opción, sin embargo considero ésta es únicamente en virtud de la causa de que se estará en este programa cumpliendo determinados requisitos señalados en la Ley, toda vez que de no aplicar dicha tasa quedarían fuera del mercado competitivo al realizar operaciones con este tipo de empresas.

#### **9.4.3.4 DECRETOS ALTEX Y DRAW BACK**

Los decretos a que hago mención, no son propiamente de aplicación directa o indirecta de la tasa del 0% pero el primero (Decreto para el fomento y Operación de las Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX) constituido el 03 de Mayo de 1990 y modificado el 17 de

Mayo del 91 y 11 de Mayo del 98 se refiere a la exportación (Tasa 0%) automáticamente y es por esa razón por lo que lo señalo en esta ocasión a efecto de conocer de su existencia y únicamente mencionar que al igual que el de Devolución de Impuestos de Importación a los Exportadores (DRAW BACK) gozan de preferencias y beneficios al solicitar la devolución de impuestos, uno del IVA (ALTEX) y otro de los de Comercio Exterior (importación y Exportación )(DRAW-BACK), no materia de este estudio.

#### 9.4.4 JURISPRUDENCIAS.

Sin tener las características de ninguno de los distintos ordenamientos antes señalados, la JURISPRUDENCIA, considerada por la doctrina jurídica y así aceptada por algunos tratadistas como una fuente del derecho, en la rama fiscal es sin duda, un elemento muy importante, en virtud de ser utilizada en dos ámbitos:

JURIDICO.- Donde es considerado como un elemento en las causales del litigio para apoyar comentarios o aseveraciones sobre éste de conformidad con las resoluciones pronunciadas.

CONTABLE.- Al momento de realizar planeaciones o estrategias fiscales a efecto de conocer cual sería en su caso lo que motivó al juez o magistrado a tal o cual fallo y contemplar en el estudio dicha circunstancia.

Es por lo anterior, por lo que es de suma importancia su conocimiento, por lo que para efecto de este trabajo me permitiré señalar algunas jurisprudencias en relación al I.V.A. y específicamente a la tasa del 0%:

TFF/TSR-201/91

ENAJENACION DE PIELES DE RES SIN INDUSTRIALIZAR.- ESTA SUJETA A LA TASA DEL 0%.- De conformidad con lo dispuesto en los artículos 2-A, fracción Y, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 3° {7} de su Reglamento, la enajenación del animal o de cualquiera de sus partes, sin industrializar, están sujetos en materia de impuesto al valor agregado a la tasa del 0%, ya que según el artículo 3° citado, "Se considera que no se industrializan los animales y vegetales por el simple



hecho de que se presenten cortados, aplacados, en trozos, frescos, salados, refrigerados, congelados, empacados...”, sin que sea un requisito para la aplicación de la tasa referida, que dichos animales o sus partes, desde su origen tengan que servir para la alimentación del ser humano y que, por consiguiente, deban satisfacer una necesidad primaria. (2)

Juicio N° 201/91.- Sentencia de 29 de noviembre de 1991, por unanimidad de votos.- Magistrada, Instructora: Georgina Ponce Orozco.- Secretario: Lic. Félix Hugo Ibarra Castañeda..(Tesis aprobada en sesión de 27 de noviembre de 1992).

FUENTE:REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 3A. EPOCA  
AÑO V.NUM.60 DICIEMBRE 1992.p. 13 SR-X-38

CJN/TTCC-32/88

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS SUBPRODUCTOS DE LA TRITURACION DEL TRIGO DEBEN QUEDAR GRAVADOS A LA TASA DEL 0%. Siendo el trigo un producto vegetal de cuya molienda se obtiene la harina de trigo, que continúa siendo un producto 100% vegetal por no haber sufrido transformación alguna, pues es el mismo trigo sólo que triturado, los subproductos que se obtienen de la molienda como son: el salvado, salvadillo, aceite, y granillo son también como la harina 100% vegetales que no han sido transformados e industrializados porque siguen conservando su esencia. En este orden de ideas un producto vegetal no cambia su estado, forma o composición original, cuando es sometido a procesos de secado, limpiado, descascarado, despepitado, desgranado o cualquier otro proceso que permita su enajenación en condiciones aptas para su consumo y como en el presente caso los subproductos referidos no cambian su estado, forma y composición natural, deben

quedar gravados a la tasa del 0% de conformidad con lo establecido por el artículo 2° A, fracción Y, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 32/88.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 2 de mayo de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Ignacio Patlán Romero.- Secretario: José Luis Estrada Delgadillo.

Sostiene la misma tesis:

Revisión fiscal 31/88.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 13 de Junio de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Gloria Tello Cuevas.- Secretario: José Francisco Salazar Trejo.

FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.- OCTAVA EPOCA. TOMO III. ENERO-JUNIO 1989. TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO . SEGUNDA PARTE-1.p.382.

TFF/TSR-14046/83

HELADOS DE CREMA.- SE CONSIDERAN DERIVADOS DE LA LECHE, CONFORME AL CODIGO SANITARIO Y A LA PRUEBA PERICIAL QUE DETERMINA SU CONTENIDO, ESTOS PRODUCTOS DEBEN SER CONSIDERADOS COMO UNA PRESENTACION DE LA LECHE Y SUS DERIVADOS QUE CAUSAN LA TASA DEL 0% DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL EJERCICIO DE 1983.- Conforme una interpretación sistemática de las diversas normas que regulan la materia, debe considerarse que los helados de crema en cuya elaboración se utiliza la leche si

impuestos domésticos (I.V.A.) por lo que si consideramos que el tratado fué establecido buscando la desgravación de las mercancías de los aranceles correspondientes, éstos a su vez se verían impactados en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, ya que como se señaló en capítulos anteriores, el impuesto a la importación forma parte de la base gravable de éste. (I.V.A)

Por lo anterior debemos considerar y analizar para efectos de los diversos tratados internacionales (comerciales) de los que México forma, dicha situación a efecto de determinar y observar no aplicaciones de impuesto (I.V.A.) a las importaciones y como consecuencia una posible exención o no pago implícito.

## **CAPITULO 10**

### **ANALISIS E INVESTIGACION DE LOS EXENTOS DEL I.V.A Y TASA DEL 0%**

#### **10. ANALISIS E INVESTIGACION DE LOS EXENTOS Y TASA 0%:**

##### **10.1 COMENTARIOS GENERALES.**

Una vez señalado en los diversos capítulos la figura de la exención en las leyes fiscales de México en sus diversas modalidades, así como los sujetos a la tasa del 0% para efecto del Impuesto al Valor Agregado, procederemos al análisis de los diversos sujetos (tasa 0%) y no sujetos (exentos del impuesto).

##### **10.2 EXENTOS Y TASA 0%:**

Comenzaré por señalar que para efecto del consumidor, público en general, tercero, etc., sobre el cual incide el impuesto del IVA en la etapa final y éste no es sujeto al consiguiente traslado o su acreditamiento (art.4 LIVA) el consumidor deberá aceptarlo y pagarlo . Consideremos este sencillo ejemplo:

Una empresa (S.A.) , confeccionadora de camisas, las fabrica y las enajena en \$500.00 a una Casa Comercial (S.A.) y ésta las enajena a su vez al público en general y en otras ocasiones a mayoristas o distribuidores, considerando que en la segunda etapa traslado el bien en \$600.00 y fué adquirido por una persona física (público en general) al mismo precio, la incidencia se representaría así:

ACTIVIDAD

(EJEMPLO GRAVADA 15%):

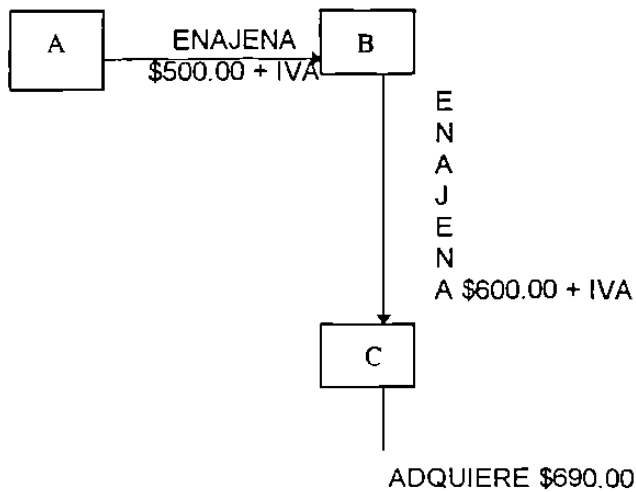
SUPUESTOS:

A: Empresa (Fabricante)

B: Empresa (Casa Comercial)

C: Persona Física (último consumidor)

FIGURA 18



## **CAPITULO 10**

# **ANALISIS E INVESTIGACION DE LOS EXENTOS DEL I.V.A Y TASA DEL 0%**

### **10. ANALISIS E INVESTIGACION DE LOS EXENTOS Y TASA 0%:**

#### **10.1 COMENTARIOS GENERALES.**

Una vez señalado en los diversos capítulos la figura de la exención en las leyes fiscales de México en sus diversas modalidades, así como los sujetos a la tasa del 0% para efecto del Impuesto al Valor Agregado, procederemos al análisis de los diversos sujetos (tasa 0%) y no sujetos (exentos del impuesto).

#### **10.2 EXENTOS Y TASA 0%:**

Comenzaré por señalar que para efecto del consumidor, público en general, tercero, etc., sobre el cual incide el impuesto del IVA en la etapa final y éste no es sujeto al consiguiente traslado o su acreditamiento (art.4 LIVA) el consumidor deberá aceptarlo y pagarlo . Consideremos este sencillo ejemplo:

SITUACIONES:

La empresa A: Traslada y acredita el IVA = \$ 75.00

La empresa B: Traslada y acredita el IVA = 90.00

(Acreditamiento = \$90.00 - \$75.00 = \$15.00)

La persona física C: Acepta traslado y absorbe como

(Costo o gasto los \$90.00)

Considerando el mismo ejemplo, pero con un bien exento (libre) el ejemplo resultaría así:

SUPUESTOS EJEMPLO ACTIVIDAD EXENTA:

A: La empresa (Editorial)

B: La empresa (Librería)

C: Persona Física (último consumidor)

Una empresa (S.A.) , confeccionadora de camisas, las fabrica y las enajena en \$500.00 a una Casa Comercial (S.A.) y ésta las enajena a su vez al público en general y en otras ocasiones a mayoristas o distribuidores, considerando que en la segunda etapa traslado el bien en \$600.00 y fué adquirido por una persona física (público en general) al mismo precio, la incidencia se representaría así:

ACTIVIDAD

(EJEMPLO GRAVADA 15%):

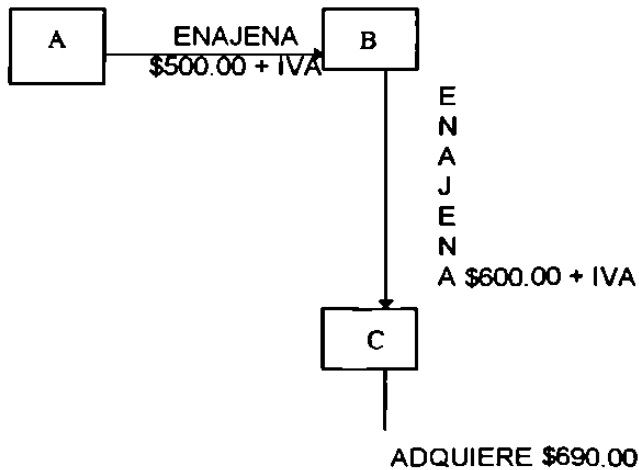
SUPUESTOS:

A: Empresa (Fabricante)

B: Empresa (Casa Comercial)

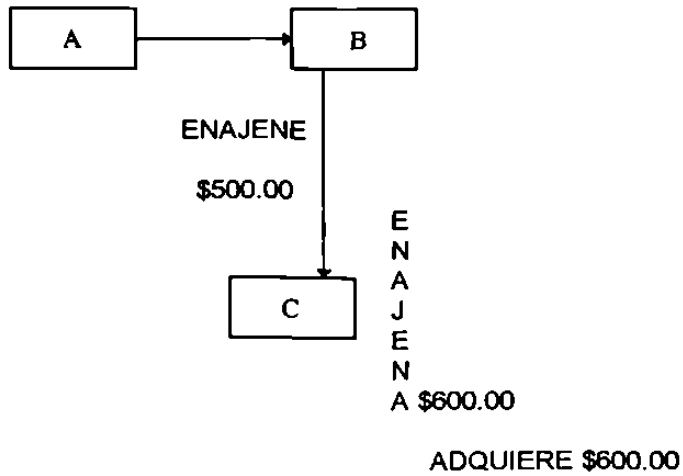
C: Persona Física (último consumidor)

FIGURA 18





**FIGURA 19  
ACTIVIDAD EXENTA**



**SITUACIONES:**

**La Empresa A: No traslada y no acredita el IVA**

**La Empresa B: No traslada y no acredita el IVA**

**La Persona**

**Física C: No absorbe, ni le trasladan IVA**

**Ahora veamos un ejemplo en el que el bien enajenado es gravado a la tasa del 0% (LECHE)**

**SUPUESTOS:**

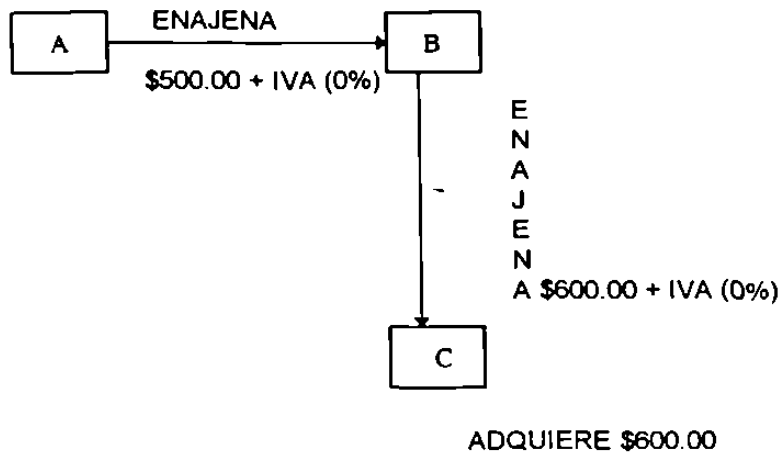
**EJEMPLO ACTIVIDAD GRAVADA TASA 0%**

**A: La empresa (Pasteurizadora)**

B: La empresa (distribuidora)

C: La persona física (último consumidor)

FIGURA 20  
ACTIVIDAD GRAVADA TASA 0%



**SITUACIONES:**

La empresa A: Traslada el IVA al (0%) = 0.00 y tiene derecho al acreditamiento

La empresa B: Traslada el IVA al (0%) = 0.00 y tiene derecho al acreditamiento

La persona física: No absorbe y si le trasladan el IVA al 0% y tiene derecho al acreditamiento.

De lo anterior podemos observar lo siguiente:

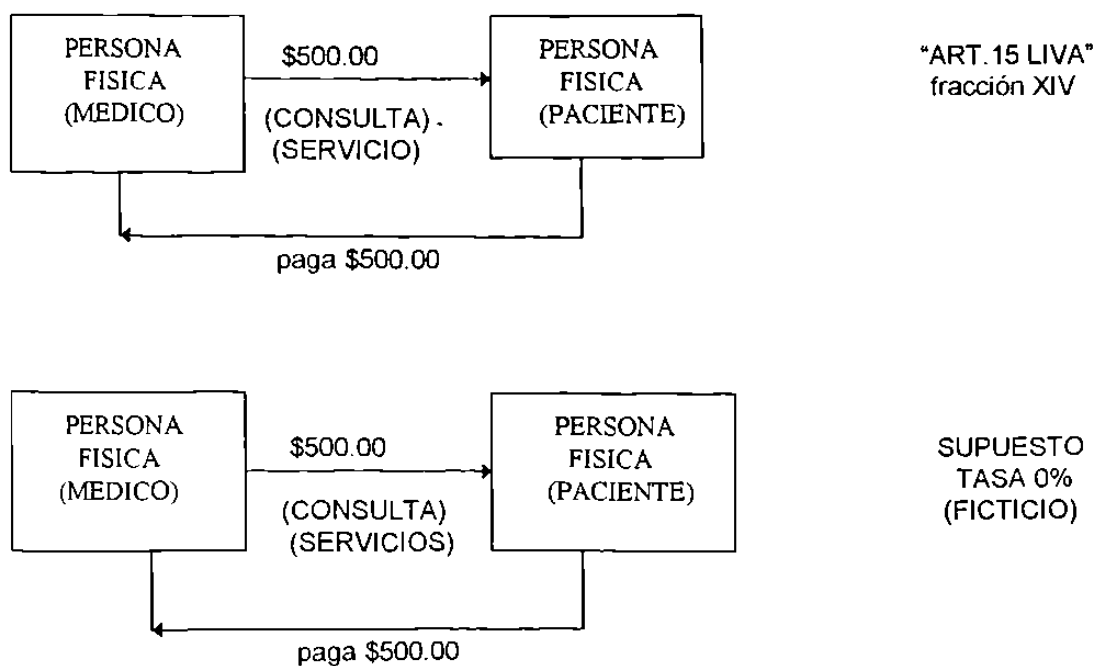
PRIMERO:

Que al último consumidor o público en general, el que él sea el último contribuyente que lo enajena TASA 0% o EXENTO, para él es igual, toda vez que él pagará el mismo precio por el artículo exento \$600.00 o por el artículo gravado \$600.00

SEGUNDO: El contribuyente que enajena a tasa 0% tiene derecho al acreditamiento del IVA, (Derechos y obligaciones). El contribuyente que enajena (exento) no tiene derecho al acreditamiento del IVA.

Para efecto de nuestro estudio el primer caso es el que nos ocupa y lo importante es que al consumidor le dará igual, por ejemplo si el Médico (Prestador de Servicios de Medicina) está exento o grava a tasa 0%, ejemplo:

FIGURA 21  
PRESTACION DE SERVICIOS



Como puede observarse el paciente pagará \$500.00 esté gravado (0%) o exento el Médico, por lo que esta situación definitivamente no encuentra efecto o incidencia alguna sobre quien reciba el servicio, adquiere el bien, etc.,

De todo lo anterior se presenta una pregunta, la cual es fundamental para efecto del estudio de ¿qué fue lo que consideró el Ejecutivo al emitir la iniciativa y el legislador en su estudio y aprobación al considerar las actividades de algunos sujetos como GRAVADOS Y EXENTOS?

La respuesta de muchos está en consideración como lo mencionamos ya en la exposición de motivos de 1979; en el no gravar (tasa 0%) los bienes que conforman a la canasta básica a efecto de no afectar la economía del consumidor, en estos y otros bienes, sin embargo, de igual forma hubiera sido en su caso la exención de estos artículos, de hecho analizando la citada exposición nos encontramos con ciertas inquietudes al señalar esta:

“En efecto se liberan de pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufran transformación industrial, así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan.”

Debe destacarse que la nueva ley no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen, como cuando sean motivo de arrendamiento. Con el propósito de desgravar la

actividad agrícola y ganadera, se exime la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades proporcionen. “

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

Como puede observarse en la misma exposición de motivos, nos encontramos con el “espíritu de la ley” de acuerdo a la doctrina fiscal, sin embargo es tal vez aquí donde se presentan las principales dudas y situaciones conflictivas sobre nuestro estudio, por lo que me permitiré señalar tácitamente los términos y aseveraciones que se mencionan en la citada exposición en virtud de la importancia que esto representa, aún para la ley actual vigente:

SE LIBERAN DE PAGO: Se señala que los productos agrícolas y ganaderos.....se liberan de pago lo cual pudiera pensarse que implica la no gravación del impuesto lo anterior aplica sustancialmente a la ley en vigor en el año de 1980 al establecerse en el art. 9 LIVA lo siguiente:

I.-El Suelo.

II, Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

III.-Animales y vegetales, que no estén industrializados.

IV.-Carne en estado natural.

V.- Tortillas, masa, harina, y pan, sean maíz o trigo.

VI.- Leche natural y huevo, cualquiera que sea su presentación.

VII.- Azúcar, mascabado y piloncillo.

VIII -Sal.

IX.- Agua no gaseosa ni compuesta, excepto hielo.

X.- Ixtle.

XI.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

XII.- Maquinaria y equipó que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas y ganderos

XIII.- Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

XIV.- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, así como los premios respectivos siempre que sean objeto de la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos.

XV.- Moneda nacional y monedas extranjeras.

XVI.- Partes sociales y títulos de créditos, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto.

XVII.- Los que enajenen instituciones de crédito, que sean de su propiedad. No quedan comprendidos en esta exención la enajenación de construcciones adheridas al suelo que no se destinen o utilicen para casa habitación ni la de bienes recibidos en fideicomiso.

Lo señalado anteriormente, dista notablemente del artículo en cuestión vigente este año de 1998, el cual fué analizado en el capítulo correspondiente, donde puede observarse que bienes y servicios que actualmente gravan a la tasa del 0% se encontraban en un principio exentos para el año de 1980, sin embargo para el año de 1981 la ley fué modificada estableciendo ésta en su exposición de motivos:

La reforma que se propone a la Ley del Impuesto al Valor Agregado a un año de su entrada en vigor, es como resultado de la experiencia reciente que se ha

tenido en su aplicación, por lo que con la finalidad de evitar interpretaciones erróneas, se hace necesario efectuar algunas precisiones a diversos conceptos.

Por otra parte, el Sistema Alimentario Mexicano constituye la materialización de la preocupación fundamental de la Federación y de los Estados por proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, el programa de productos básicos representa la parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia es garantía de la política de redistribución del ingreso y de equilibrio de las relaciones costos precios.

En consecuencia, se propone extender la tasa del 0%, a todos los alimentos, con el objeto de que se tenga la posibilidad de acreditar el impuesto que sea trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en su elaboración y comercialización, se propone igual tratamiento a la enajenación y uso o goce temporal de maquinaria y equipo, necesarios para el desarrollo de la agricultura, ganadería y pesca, a los fertilizantes, plaguicidas y demás productos de saneamiento agropecuario y a la prestación de servicios de suministro de energía eléctrica para bombeo de agua para riego en usos agrícolas.

Este tratamiento fiscal ayudará substancialmente a promover la elaboración de estos productos, para proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos y evitar hasta donde sea posible su importación

De lo anterior podemos concluir primeramente que la autoridad (Poder Ejecutivo) reconoce que con la experiencia ya obtenida (1 año) se vió obligado a reconocer y realizar PRECISIONES en virtud de interpretaciones erróneas.



Posteriormente hace alusión al Sistema Elimentario Mexicano (S.A.M.) y en consecuencia se extiende la tasa del 0% a todos los alimentos y menciona como propósito: CON EL OBJETO DE QUE SE TENGA LA POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL IMPUESTO, precisa que igual tratamiento se le dará a la maquinaria agrícola, ganadera y de pesca, como a los plaguicidas y fertilizantes y energía eléctrica para bombeo de agua. Luego menciona tácitamente que el anterior tratamiento (gravar tasa 0%) fiscal: AYUDARA SUBSTANCIALMENTE A PROMOVER LA ELABORACION DE ESTOS PRODUCTOS y se señala desde mi punto de vista dos situaciones:

SITUACION A: PARA PROTEGER Y MEJORAR EL NIVEL DE VIDA DE  
LOS SECTORES SOCIALES MENOS FAVORECIDOS.-

Con esto se entiende que la intención fué no gravar estos artículos a una tasa determinada (que no fuera 0%) para que el consumidor no pague dicho impuesto sobre estos artículos, sin embargo aún estando exentos no hacia erogación alguna por ellos, por lo que el análisis consiste, supongo yo, por parte de la autoridad, en que estos contribuyentes al estar en otra situación (exentos) trasladaban vía costo ó gasto el IVA que a ellos les trasladaban y con ésto quisieron evitarlo. Pongamos un ejemplo:

Un contribuyente (año 1980) dedicado a la elaboración de pan, tiene los siguientes conceptos:

<u>Ingredientes:</u>	<u>Costo:</u>	<u>I.V.A.</u>	<u>TOTAL:</u>
----------------------	---------------	---------------	---------------

levadura	\$ 10.00	exento	\$10.00
leche	20.00	exento	20.00
almidón	<u>5.00</u>	exento	<u>5.00</u>
TOTAL	\$ 35.00		\$35.00

Gastos:	Gasto	I.V.A.	TOTAL:
envoltura(plástico)	\$ 7.00	\$ .70	\$ 7.70
gasolina	10.00	1.00	11.00
lubricantes	<u>5.00</u>	<u>.50</u>	<u>5.50</u>
	\$22.00	\$ 2.20	\$24.20

<u>PRECIO DE</u>	<u>Precio de venta</u>	<u>I.V.A.</u>	<u>Precio venta:</u>
<u>VENTA:</u>	\$ 70.00	exento	\$ 70.00

Al determinar su Contribución Marginal Unitaria procedería:

Precio de venta	\$70.00
Costo	\$35.00
Gastos	22.00
I.V.A.	<u>2.20</u> <u>59.20</u>

Contribución

Marginal: \$10.80

En el supuesto de que el contribuyente se encontrara ya en el ejercicio de 1981, es decir, con la Reforma misma que se encuentra vigente hasta este ejercicio de 1998, la contribución marginal se determinaría así:

Precio de venta		\$70.00
Costo		\$35.00
Gastos	<u>\$22.00</u>	<u>\$57.00</u>
Contribución		
Marginal		\$13.00

Como puede observarse los resultados fueron:

	<u>P. Venta</u>	<u>Costos y gastos</u>	<u>C. Marginal</u>
Contribuyente 1980 (exento)	\$70.00	\$59.20	\$10.80
Contribuyente 1981 (tasa 0%)	\$70.00	\$57.00	\$13.00

De lo anterior se podría concluir lo siguiente:

PRIMERO: Al encontrarse exento (1980) obtiene menor utilidad al tener que incluir el IVA \$2.20 dentro de sus costos y gastos. (En el supuesto sus costos no se componen de IVA que absorber).

SEGUNDO: Al encontrar gravado (1981) su utilidad es mayor al no considerar el IVA en este caso como parte de los gastos.

TERCERO: El Contribuyente Gravado Tasa 0% (1981) por lo tanto podría bajar su precio de venta de \$70.00 y ofrecerlo al consumidor a un precio mas accesible, y recuperar el IVA a el trasladado vía DEVOLUCION DEL IMPUESTO, (situación que se analizará más adelante).

CUARTO: Se consideró que el contribuyente sólo realiza la actividad de enajenación de pan (1981) para efecto del acreditamiento (art.4) reforma para ese año.

Por lo tanto considero que fué ésto en parte, lo que se tomó en cuenta para la reforma en cuestión.

SITUACION B: Y EVITAR HASTA DONDE SEA POSIBLE SU IMPORTACION.-

En este caso creo que el ejecutivo pensó en la economía nacional (Balanza Comercial) al sensibilizar que en el caso de encarecer el producto que conforma la canasta básica señalada por el S.A.M. (vía precio alto), ésto traeria como consecuencia el recurrir al extranjero para su importación.

No obstante ambos casos SITUACION A y B considero nos ayudarán a concluir finalmente sobre la materia del estudio.

### **10.3.1 ACREDITAMIENTO:**

Otra figura que tiene implicación en los sujetos exentos y gravados lo es la del Acreditamiento, en virtud de contener ésta un procedimiento específico en el caso de los contribuyentes que realizan alguna actividad, de acuerdo a su objeto (enajenan, prestan servicio, uso o goce, importan o exportan) y con diversidad de tasas 0%, 10%, 15% y a su vez se encuentran en algún supuesto de exención de acuerdo a la ley, para lo cual existe un procedimiento específico que marca la ley, el cual será ejemplificado a continuación.

### **PROCEDIMIENTO DE PRORRATEO:**

Señalaremos primeramente lo que señala la Ley del IVA en su art. 4 fl, donde se señalan los requisitos del acreditamiento, para posteriormente proceder a su ejemplificación práctica y explicación:

“Cuando se este obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0%, sólo por una parte de las actividades ; únicamente

acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Si ésta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el porcentaje que el valor de los actos, por los que si deba pagarse el impuesto, o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice en el ejercicio”.

Así mismo el art. 13 del R.I.V.A. observa las reglas en la aplicación del párrafo en cuestión, siendo éstas:

Para determinar el impuesto acreditable del período por el que se efectúa el pago provisional o del ejercicio, se sumará el impuesto que de conformidad con la Ley hubiera sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el propio período por el cual se efectúa el pago provisional o en el ejercicio, siempre que se reúnan los requisitos que señala el artículo 4° de la Ley

Si el contribuyente está obligado al pago del Impuesto sólo por una parte de sus actividades, deberá identificar los gastos e inversiones que se efectuaron en el período por el cual se realiza el pago provisional o en el ejercicio para realizar dicha parte y considerará como impuesto acreditable de dicho período o del ejercicio, el que le hubiera sido trasladado y el que haya pagado en sus importaciones con motivo de sus gastos e inversiones; cuando no pueda identificar el destino de parte de sus gastos e inversiones, además del impuesto identificable acreditará el impuesto no identificable en la proporción que represente el valor de las actividades por las que esté obligado al pago de impuesto, en el valor del total de sus actividades

Por lo tanto lo anterior implica que:

- a) Si el contribuyente está totalmente exento por sus actividades, no será sujeto al impuesto, por lo que no tendrá derechos, ni obligaciones.
- b) Si sus actividades fueran por una parte exentas y otras gravadas y pudiera identificar las actividades sujetas a acreditamiento, las gravadas y éstas aplicarán al 100%.
- c) Si el contribuyente tuviere varias actividades y entre éstas hubiera exentas y gravadas, las cuales no pudiera distinguir unas de otras, debería aplicar el procedimiento y las reglas que se señalan en el art. 4 y 13 de la ley del I.V.A. y su reglamento, para lo cual aplicariamos el siguiente ejemplo:

Contribuyente: Persona Moral  
Giro: Librería y Papelería

Datos Financieros:

Ventas exentas: \$10,000.00  
Ventas gravadas \$ 8,000.00  
Ventas Totales \$18,000.00

<u>GASTOS E INVERSIONES DEL MES:</u>	<u>IMPORTE:</u>	<u>I.V.A</u>	<u>TOTAL</u>
Compras de libros	\$5,000.00	exento	\$5,000.00
Papelería	2,000.00	\$300.00	2,300.00
Otros artículos (lápices, plumas, etc)	1,000.00	150.00	1,150.00
Estantería	3,000.00	450.00	3,450.00
Luz, teléfono	500.00	75.00	575.00
Arrendamiento	<u>1,000.00</u>	<u>150.00</u>	<u>1,150.00</u>
	\$12,500.00	\$1,125.00	\$13,625.00

A) Costos y Gastos Identificables:

<u>Adquisiciones:</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>I.V.A.</u>	<u>TOTAL</u>
Papelería	\$2,000.00	\$300.00	\$2,300.00
Otros artículos (lápices, plumas)	<u>\$1,000.00</u>	<u>\$150.00</u>	<u>\$1,150.00</u>
	\$3,000.00	\$450.00	\$3,450.00

B) Costos Gastos- Inversiones No Identificables:

	<u>IMPORTE</u>	<u>I.V.A.</u>	<u>TOTAL</u>
Estantería	\$3,000.00	\$450.00	\$3,450.00
Luz y Teléfono	500.00	75.00	575.00
Arrendamiento	<u>1,000.00</u>	<u>150.00</u>	<u>1,150.00</u>
	\$4,500.00	\$675.00	\$5,175.00



Cálculo de la Proporción:

IVA NO IDENTIFICABLE/ACREDITABLE SOBRE.

ACTIVIDADES GRAVADAS:

$$\begin{array}{l} \text{Bienes Gravados=} \quad \frac{8,000.00}{18,000.00} \Rightarrow \underline{.4444} \times 100 = \underline{44.44\%} \\ \text{Bienes Totales} \end{array}$$

Cálculo del Impuesto Acreditable:

A) I.V.A. Identificable	\$450.00
B) I.V.A. No identificable acreditable: (proporción)	
(\$675.00) x(44.44)=299.97	\$299.97
C) Total IVA Acreditable	\$749.97

Este procedimiento es el de mayor aplicación práctica en virtud de ser prácticamente imposible identificar la gran mayoría de las operaciones gravadas. es decir, cual erogación, gasto o costo le corresponde a tal o cual ingreso. En el ejemplo señalado en el caso C el contribuyente ejerce una actividad de enajenación de libros y otros diversos artículos entre los que se encuentran los propios de una librería, los cuales podrían ser libretas, lápices, plumas, etc., Todos ellos gravados, y en el caso de la enajenación de libros, éstos exentos, sin embargo todos se encuentran físicamente en el mismo sitio, es decir, local el cual

es arrendado por el cual determinar cual parte del local es la que pertenece a los libros y sólo realizar actividades de esta actividad en esa área, resultaría compleja. De igual forma la papelería que se utiliza administrativamente para la operación y control del negocio, el separar lo que corresponde a libros (exentos) y que a lo gravado sería complejo y así los demás gastos (luz, teléfono) en el caso de existir honorarios (legales, contables, financieros, etc.) son sobre todo el negocio y de igual forma podría funcionar para otros giros , inmobiliaria que contruyan cas habitación y local comercial, hospitales o centros médicos de salud, etc.,

#### **10.4 DEVOLUCION DEL I.V.A.:**

La Ley del I.V.A. en su artículo 6 contempla la posibilidad de que los saldos a favor que se originen de la aplicación del acreditamiento puedan ser devueltos por la autoridad, resultando en estos casos diversas situaciones toda vez de existir desde situaciones particulares hasta devoluciones en serie y donde siempre existirá un IVA a favor, explicaré a continuación:

- a) Un contribuyente con una actividad gravada a una tasa menor (0%, 10%) a la que le trasladan el impuesto (10% ó 15%) en su caso, resultan necesariamente con I.V.A a favor por el período que corresponde (mensual, trimestral, o anual).

I.V.A. Traslado (Tasa 0%) \$ 0.00  
I.V.A. Acreditable (Tasa 15%) \$ 100.00  
I.V.A. a favor (\$100.00)

b Puede existir el caso que un contribuyente grava a la tasa general (15%) en sus ventas, pero sus erogaciones gravadas (15%) fueron superiores, por lo cual automáticamente resultará con I.V.A. a favor.

I.V.A. Traslado (15%) \$100.00  
I.V.A. Acreditable (15%) \$150.00  
I.V.A. a favor ( 50.00)

c) Podrá existir el caso de un contribuyente gravado tasa 15% que se encuentra en período preoperativo todo un período (año) y no realice operaciones:

I.V.A. Traslado (15%) \$-----  
I.V.A. Acreditable \$500.00  
I.V.A. a favor (\$500.00)

En los casos anteriores y algún otro que proceda se podrá solicitar la devolución de acuerdo y conformidad , como lo señala la ley y el reglamento del I.V.A, así como se establece tácitamente en el Código Fiscal de la Federación.

## 10.5 REGLAMENTO Y REGLAS APLICABLES.

A continuación me permitiré señalar lo que refieren dichos dispositivos en sus partes más importantes:

“Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor”.

“Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviere cantidades a su favor, podrá acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total”.

“Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores”. ART. 6 L.I.V.A.

El primer párrafo aquí señalado ya fué explicado através de los ejemplos anteriores. Por lo que corresponde a la declaración del ejercicio, ésta siempre ha sido sujeta a controversias en lo relacionado al saldo a favor, lo cual explicaré de la siguiente forma:

**PRIMERO.-** Partamos de que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto del -  
ejercicio.

**SEGUNDO:** Que al final del ejercicio se genera un saldo a favor y por éste no se -  
solicita la devolución sino se desea acreditar en pagos provisionales,  
sin embargo veamos lo que establece el reglamento:

“El resultado de esta operación será disminuido con el monto del impuesto acreditable en dicho período , con el saldo pendiente de acreditar del período inmediato anterior, siempre que se trate del mismo ejercicio y en su caso, con el saldo a favor del ejercicio anterior; el contribuyente que opte por la devolución del saldo pendiente de acreditar del período inmediato anterior, no podrá acreditarlo posteriormente”. art. 12 R.I.V.A.

**TERCERO.-** Como puede observarse el acreditamiento sólo aplica en principio -  
con saldos del mismo período, posteriormente se señala que se con-  
sidera igualmente el saldo a favor del ejercicio anterior.

**CUARTO.-** Por lo que de querer acreditar el saldo a favor a diciembre o del ejerci-  
cio de ese año (98), en el mes siguiente (enero 99) deberá presentarse  
primeramente la declaración anual, para dejar representado el saldo a  
favor como el ejercicio y no de un mes (diciembre) el cual no correspon-  
dería al mismo período.

QUINTO.- La declaración anual de I.V.A. se puede presentar de acuerdo a la ley hasta el mes de marzo siguiente (conjuntamente con la de ISR) en las formas oficiales autorizadas, las cuales se componen de las de I.S.R., I.A., I.V.A., por lo que resulta complejo presentar los dos anteriores impuestos, no en el caso del I.V.A por ser ésta solo informativa.

SEXTO.- Que sucedería si presento en dichas formas solo la información del IVA, al principio del año para proceder a la acreditación y en una complementaria antes de marzo la restante información?

SEPTIMO.- Igual controversia se presenta en cuanto a si en la declaración anual se presenta la declaración con saldo a pagar, toda vez que por la conformación del impuesto esté en la declaración anual, sólo tiene 3 posibilidades:

- a) Resulta \$0.00 el impuesto a pagar.
- b) Resulta saldo a favor en la declaración anual (\$\_\_\_)
- c) Resulta un saldo a cargo (excepcionalmente producto del prorrateo)

Por lo que en la gran mayoría de los casos nunca deberá impuesto a pagar en la declaración anual, sin embargo el art. 5 de la Ley del I.V.A., señala tácitamente

que el impuesto del ejercicio deducidos los pagos provisionales se pagará, lo que ha sido interpretado por algunos contribuyentes como una posibilidad de pago, no siendo ésto aplicable salvo lo comentado en el inciso "c".

En lo correspondiente al I.V.A. (devolución), es un impuesto con las características de que:

a) existen un gran número de contribuyentes que solicitan devolución del I.V.A. principalmente por lo siguiente:

- son sujetos a la tasa del 0%.
- se encuentran en período preoperativo (inversiones y gastos, sin ingreso)
- es mayor su I.V.A. acreditable que su trasladado, es decir, en determinado período o períodos normales de operación fueron superiores sus erogaciones gravadas a sus ingresos gravados.
- se encuentran en franja fronteriza.

b) Sus devoluciones proceden en la gran mayoría de los casos de conformidad con la ley y no por pago de lo indebido.

c) las devoluciones son realizadas a petición del interesado.



- d) No se cumple la devolución en los tiempos establecidos.
- e) Se actualizan y se obtienen intereses.
- f) Los contribuyentes son requeridos para proporcionar determinada información por parte de la autoridad.
- g) Pueden interponerse medios de defensa ante el fisco.
- h) Tienen prescripción y caducidad.
- i) Se pueden obtener certificados.
- j) Existen prerrogativas a favor de determinados contribuyentes.

En la práctica actual se han realizado diversos procedimientos para su realización más expedita, en otros como simplificación, a través de las solicitudes por medio de disketes, declaratorias por dictámen, etc., los cuales se encuentran establecidos principalmente mediante reglas siendo entre otras las siguientes:

## **10.6 SUJETO O NO SUJETO AL I.V.A.:**

Una vez señalado las principales características de la figura de la exención y su aplicación a través del derecho al acreditamiento en los casos en que procede por ser a la vez sujeto, así como las características principales y derechos , sobre todo el concerniente a los sujetos gravados a la tasa del 0% ( la devolución del impuesto I.V.A.), presentaré la parte controversial del estudio, es decir, nos encontramos con tres (3) causales en este caso:

- A) NO SUJETO DEL I.V.A.
- B) SUJETO DEL I.V.A.
- C) SUJETO POR UNA PARTE DE LAS ACTIVIDADES Y EXENTO POR OTRAS.

Y es aquí donde nos aplicaremos principalmente en los dos (2) primeros, toda vez que el tercero aplicará en consecuencia.

### **10.6.1 NO SUJETO DEL I.V.A.:**

La ley como ya fue señalado exenta a través de dos conceptualizaciones:

- A) AL SUJETO (POR CAUSALES)
- B) AL ACTO O ACTIVIDAD (REALIZADA POR EL SUJETO) O TAMBIEN LLAMADO OBJETO DEL IMPUESTO.

En el primer caso, me refiero a lo señalado en el artículo 2-C de la Ley, el cual de hecho sufrió una reforma para el ejercicio fiscal de 1998 éste señala entre otros aspectos los siguientes:

“Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, NO ESTARAN OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1,000,000.00 por dichas actividades.”

Por lo anterior podemos señalar primeramente que en este supuesto la ley hace completamente a un lado lo relativo al acto o actividad que se realiza en virtud de que el contribuyente podrá dedicarse a cualquier actividad gravada, como por ejemplo venta de balones, ropa, sillas, etc., y no obstante contemplar la ley dicha actividad como gravada esta la exenta por los requisitos y causales mencionados en el artículo, situación aplicable a un sin-número de contribuyentes de este impuesto, si así se les pudiera llamar y/o en el caso de no cumplir con el requisito de los ingresos, procedería a fraccionar o seccionar éstos. Asimismo en este artículo se señala una salvedad respecto a lo anterior al establecerse que personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras estarán exentas no obstante no realicen el total de sus actividades con el público en general.

El otro supuesto es el ya señalado en el capítulo correspondiente a las exenciones en el IVA y es el que aplica normalmente en los casos naturales de la

exención debido a la actividad o acto que se realiza pudiendo ser un ejemplo el de una persona física o moral que realiza una o varias actividades y éstas se encuentran exentas del I.V.A., ejemplo: Una inmobiliaria que sólo enajena casas habitación o un médico que expide recibos por la prestación de servicios médicos.

En esos supuestos y en los señalados en el caso anterior como ya lo mencionamos, el contribuyente no tendría derechos y obligaciones con el Sujeto Activo y en la práctica como ya fué observado en un ejemplo de este estudio el I.V.A. pasa a formar parte de su costo, gasto o inversión.

#### 10.6.2 SUJETO DEL I.V.A.:

Este figura opera sobre la parte fundamental de la recaudación del impuesto, es decir, es todo aquel CONTRIBUYENTE sujeto a cumplir con las obligaciones del impuesto (I.V.A.) y a tener los derechos que en ella se establecen, es decir es aquel contribuyente que aplica el ACREDITAMIENTO, que solicita la DEVOLUCION, que COMPENSA el impuesto , que presenta DECLARACION, etc., y por lo tanto sujeto a las revisiones, compulsas y auditorías respectivas. Por lo que le aplica lo mencionado en este estudio relativo al análisis e interpretación por la parte gravada del impuesto en este caso en su totalidad.

Una vez analizados los dos conceptos el NO SUJETO Y EL SUJETO GRAVADO, me enfocaré al caso del sujeto gravado, pero en este caso a la tasa del 0% en virtud de ser el caso específico del estudio, toda vez que este SUJETO GRAVADO A LA TASA DEL 0% se encuentra comprendido en lo señalado en los párrafos anteriores a diferencia del NO SUJETO; y es aquí donde a continuación realizaremos nuestra investigación a efecto de conocer que es más conveniente si encontrarse como SUJETO TASA 0% o NO SUJETO.

Este dilema ya fué analizado en cuanto a los efectos hacia el consumidor final, pero en este caso apoyado en una investigación de campo me permitiré mencionar a continuación los resultados:

#### **10.7 INVESTIGACION SIJETOS TASA 0% Y EXENTOS:**

La metodología utilizada será mencionada en forma general en otros apartados y forma anexa al presente estudio, por lo que en este espacio me limitaré a dejar señalado los resultados obtenidos así como del cuestionamiento aplicado.

Esta investigación fué realizada considerando la sectorización de acuerdo al campo de aplicación del tema de estudio siendo éstos los siguientes:

A - AUTORIDAD (SUJETO ACTIVO)

B - CONTRIBUYENTE (SUJETO PASIVO)

C - PROFESIONISTA ESPECIALIZADO (CONTADOR Y ABOGADO FISCAL)

De bo señalar que en un principio la intención fué entrevistar únicamente al contribuyente , sin embargo consideré que sería un poco más representativo el conocer la opinión de la contraparte (autoridad) y de personas que lo analizarían de una forma totalmente ajena a su situación y ser ésta por lo tanto plenamente realista. En cuanto al número de personas encuestadas, en principio consideré el que fueran 10 funcionarios, 10 fiscalistās y 50 contribuyentes por lo ya antes señalado, sin embargo en el caso de los fiscalistas por la facilidad y disposición me permití extenderlo a 20 y en los otros casos se realizan los comentarios respectivos en cada punto.

**COMENTARIOS:** Las preguntas fueron realizadas directamente por un servidor con el funcionario, previos comentarios sobre el objetivo del cuestionamiento y del estudio realizado. Cuatro (4) telefónicas, y tres (3) personales; tres (3) funcionarios se negaron a dar la información.

**NOTA:** El perfil de los funcionarios fué el siguiente:

- (4) funcionarios federales (S.A.T.) Administración Jurídica Regional.
- (2) funcionarios estatales (SFYTGE) Subsecretaría de Ingresos.
- (1) ex-funcionarios federales (SHCP) Servicio al Contribuyente.

B. En lo que respecta al campo del contribuyente esta se realizó a través de la entrevista realizada por medio del cuestionario siguiente:

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
ENCUESTA DE SEGMENTO DE MERCADO  
VIA TELEFONICA**

FECHA: \_\_\_\_\_  
N°: \_\_\_\_\_

1.- Nombre del Contribuyente: \_\_\_\_\_

2.- Nombre del responsable fiscal: \_\_\_\_\_  
Puesto que ocupa: \_\_\_\_\_

3.- Fecha de alta de Negocio/empresa: \_\_\_\_\_  
Ciudad: \_\_\_\_\_

4.- Actividad - Giro: \_\_\_\_\_

5.- A que tasa grava I.V.A.: \_\_\_\_\_

6.- A solicitado la devolución del impuesto  
(sólo en caso de ser sujeto a tasa 0%)                      SI \_\_\_\_\_                      NO \_\_\_\_\_

Comentarios sobre el trámite de la devolución \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

7.- En que situación fiscal desearía encontrarse: Sujeto Tasa 0% \_\_\_\_\_ Sujeto Exento \_\_\_\_\_

Por qué? \_\_\_\_\_

RESULTADOS DE LA ENCUESTA			
CUESTIONAMIENTO	TASA 0%	EXENTO	TOTAL
5	20	20	40
6	20	—	20
7	35	5	40



COMENTARIOS: El muestreo realizado fué al azar en el 60% de los casos el contribuyente fué contactado por medio de referencias publicitarias de acuerdo al giro: (agricultura, ganadería, avicultor, carne seca, implementos agrícolas, tasa 0%) (inmobiliarias, libros, médicos, exentos). El otro porcentaje por existir relación personal, profesional, etc., se explicó en el 100% de los casos los motivos del cuestionamiento, identificándose la persona que respondió en el 96% y además existiendo 10 contribuyentes que se negaron a contestar. El 70% de los casos se realizó por entrevista telefónica y el 30% restante personalmente.

En lo que se refiere a los cuestionamientos abiertos, la intención fué la de que se tuviera de mi parte más elementos para hacer más objetivo la conclusión , por lo que no se acompañan al presente estudio.

NOTA: El perfil de los contribuyentes fué:

ACTIVIDAD

(20) contribuyentes tasa 0%

(20) exentos

SUJETOS

(24) personas físicas.

(16) personas morales.

C.- En lo que se refiere al profesionalista especializado el cuestionario aplicado fué el mismo que el realizado a los funcionarios y el resultado fué el siguiente:

<b>RESULTADOS DE LA ENCUESTA</b>			
<b>CUESTIONAMIENTO</b>	<b>TASA 0%</b>	<b>EXENCION</b>	<b>TOTAL</b>
1	4	16	20
2	5	15	20
3	15	5	20
4	16	4	20
5	17	3	20

**COMENTARIOS:** De la totalidad de los profesionistas existen referencias profesionales y personales de parte de un servidor y con todos se comentó respecto al estudio realizado, el 80% fueron realizadas vía telefónica y no existió objeción alguna.

**NOTA:** De los 20 fiscalistas entrevistados; su perfil es el siguiente:

14 Contadores Públicos

6 Abogados

10 Cuentan con 5 o más años de experiencia.

4 Se encuentran estudiando la maestría en fiscal.

8 Han tenido experiencia en Devoluciones de Impuestos.

De los resultados de los Cuestionarios y Evaluación realizada me permito presentar el siguiente resumen:

CUESTIONAMIENTOS.	FUNCIONARIOS		FISCALISTAS		CONTRIBUYENTES		TOTAL
	TASA 0%	EXENTO	TASA 0%	EXENTO	TASA 0%	EXENTO	
REGIMEN FISCAL MAS FACTIBLE (AUTORIDAD	1	.6	4	16	--	--	27
MAYOR RECAUDACION	2	5	5	15	--	--	27
PREFIEREN CONTRIBUYENTES	5	2	15	5	--	--	27
CONVENIENTE PARA EL CONTRIBUYENTE	6	1	16	4	--	--	27
CUAL ELIGIRIA	5	2	17	3	35	5	67

De lo anterior puede observarse lo siguiente:

- |  |     |                |
|--|-----|----------------|
| 1.- El Régimen Fiscal más factible para la autoridad | 81% | <u>EXENTO</u>  |
| 2.- El Régimen que implica mayor recaudación         | 74% | <u>EXENTO</u>  |
| 3.- Régimen que prefieren los contribuyentes         | 74% | <u>TASA 0%</u> |
| 4.- Régimen más conveniente para los contribuyentes  | 81% | <u>TASA 0%</u> |
| 5.- Cuál Eligiría                                    | 85% | <u>TASA 0%</u> |

De los resultados obtenidos, puede observarse que los contribuyentes prefieren el régimen de la tasa del 0% en una proporción muy superior a la de la exención, de igual forma los funcionarios y fiscalistas se inclinan por el mismo régimen, por lo que es obvio que el gravar a la tasa del 0% de acuerdo a la investigación realizada es el preferido para el sujeto pasivo, y los mismos funcionarios reconocen como más conveniente dicho régimen para el contribuyente, así como aceptan el porcentaje mayoritario de los entrevistados que el régimen de la exención es el que, desde el punto de vista administrativo como recaudatorio, más conviene a la autoridad.

No obstante lo anterior las conclusiones técnicas serán señaladas en la parte propia de éstas, mismas que a continuación serán presentadas.

Considero que la investigación realizada, si no es del todo representativa, de acuerdo al porcentaje de la muestra realizada, si es un indicativo en lo que se relaciona al tema desarrollado y analizado en el presente estudio.

## CONCLUSIONES

**PRIMERO:** Es determinante conocer el antecedente y evolución de un impuesto a efecto de poder emitir una opinión, en este caso pudiera señalarse que toda vez que en el presente estudio fué analizado el I.V.A. desde su entrada en vigor hasta la fecha, existe el conocimiento de sus principales cambios y adecuaciones a la ley.

**SEGUNDO:** El análisis del impuesto nos presenta el hecho que en un inicio la ley no contaba con una tasa del 0%, por lo que al momento de realizarse los cambios y aplicar la nueva figura, ésta aparece como un apoyo o estímulo a determinados sectores, es decir, los actos o actividades exentos, se considerarán como sujetos a apoyo, por lo que desde aquí se observa una desventaja para éstos.

**TERCERO:** Del estudio realizado a la figura de la exención en las diversas leyes fiscales, puede observarse que ésta se presenta en diversos ordenamientos, leyes, reglamentos, reglas, decretos y técnicamente en variadas conceptualizaciones: “se exceptúa”, “estará exento”, “no se considera como”, “se podrá acreditar”, “se aplicará una reducción”, “se restará” o el más aplicado “no se pagará”; no obstante, el no aplicar en todos los casos como exención, sin embargo en las

diversas exposiciones de motivos así como se considera, es decir el espíritu del ordenamiento es el no pago de determinada contribución. Considero igualmente lo conveniente de homologar los términos a aplicar.

CUARTO: En diversas leyes fiscales la figura de la exención aplica sobre el sujeto directamente y en otras sobre el objeto, como por ejemplo en el caso del Impuesto sobre Nóminas analizado y de igual forma pudiera aplicar en el caso del I.V.A., en el caso del art. 2-C señalado en el capítulo 10 y la exención del art. 9, 14, 20 y 25 en el primer caso es el sujeto el exento (personas físicas) y en el segundo el objeto (actos o actividades)

QUINTO: En el caso de los sujetos gravados con tasa 0% y que a su vez realiza actos exentos , resulta prácticamente imposible identificar para efectos de los gastos, compras o inversiones los actos exentos de los gravados, por lo que se ven en la necesidad de aplicar el prorrateo analizado en el estudio relativo a la librería y papelería en el cual pudiera existir en un dado caso técnico el supuesto del pago del I.V.A. en una declaración anual..

**SEXTO:** Fué determinante la explicación en el capítulo VII relativo a la presentación de la declaración anual, considero o concluyo que la información relativa al I.V.A. debería ser presentada independiente a la de I.S.R. en lo que respecta a la forma anual autorizada.

**SEPTIMO:** Los sujetos a la tasa del 0% presentan ventajas y así se analiza en el presente estudio en el capítulo IX, está identificada principalmente por la recuperación del I.V.A., vía la devolución, sin embargo en la práctica se observa una serie de requisitos y procedimientos que la vuelven impráctica para algunos contribuyentes.

Otra ventaja lo es el hecho que al momento de determinar su contribución marginal, ésta será menor al no formar el I.V.A. parte del costo o gasto de la operación y por lo tanto en principio ofrecer un precio de venta menor y ser más competitivo.

**OCTAVO:** La autoridad vía el Ejecutivo siempre ha promovido la exportación a través de los estímulos y subsidios por medio de los decretos analizados (PITEX,ALTEX,MAQUILA, ECEX,)los cuales incentivan a través de la aplicación de la tasa del 0%, y no de la figura de la exención es decir, la autoridad reconoce a la tasa 0% como una situación privilegiada para el contribuyente, no así la exención.

**NOVENO:** Del estudio de Investigación de Campo los resultados arrojan que los contribuyentes sujetos a tasa 0% desean seguir como tasa 0% y no como exentos, por su parte los contribuyentes exentos preferirían encontrarse como sujetos a la tasa del 0%, por lo que

y los exentos desearían estar como tasa 0%, por lo que resulta no concebible que un NO SUJETO, quisiera pasar a tributar como SUJETO (A TASA 0%), por lo tanto, la exención al menos en este caso no opera como en los otros ya comentados en el punto tercero de estas conclusiones.



## PROPUESTA:

Mi consideración personal, propuesta y recomendación podría resumirse primeramente, de conformidad con la investigación y estudio realizado en lo siguiente:

**PRIMERO:** Que la Autoridad estandarice los diversos conceptos que se señalan en las diversas leyes, en relación con la disminución, reducción, acreditamiento, no pago, exención de los créditos fiscales.

**SEGUNDO:** Que en el caso de la figura de la exención para efectos del I.V.A se considere a dichos no sujetos como sujetos a la Tasa del 0%., en virtud de en principio estar trasladando el Impuesto al contribuyente vía costo o gasto en el producto, por lo que esta figura para efecto de los impuestos indirectos con derecho al acreditamiento no proporciona beneficio alguno al consumidor y en su caso particular tampoco al enajenante, prestador de servicio o quien realiza el uso o goce, para efecto de este impuesto.

- Perez Inda Luis M. Aplicación Practica de la Ley del Impuesto a Valor Agregado. Ediciones Fiscales I.S.E.F.

**- OTROS ORDENAMIENTOS:**

- Ley Impuesto al Valor Agregado 1993 y su Complementación Jurídica Normativa, INDETEC.

- Manua de Complementación Legal del I.V.A. S.H.C.P.

- Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos S.H.C.P.

- Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y Proyectos de Presupuestos de Egresos de La Federación 1999.

- Guzmán Lozano Emilio. Tesis Profesional, ITESM.

- Martínez Cavazos Martín. Tesis Profesional, ITESM.



