

CAPÍTULO TERCERO

IMPOSICIÓN AL CONSUMO

José Mauricio FERNÁNDEZ Y CUEVAS

INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el mes de diciembre de 1979 se inició un importante cambio estructural del sistema fiscal federal mexicano: la sustitución del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (con una antigüedad de treinta años) por el Impuesto al Valor Agregado. Varios fueron los propósitos que llevaron a ese cambio estructural: entre otros, el más relevante, evitar el efecto en "cascada" de importantes consecuencias acumulativas.

El nuevo régimen, dada su mecánica operativa modular, resultaba vital a fin de proscribir y eliminar esa consecuencia acumulativa: lográndose a través del sistema de acreditamiento del impuesto previamente trasladado.

La importancia del nuevo gravamen no sólo venía determinada en un funcionamiento estructural opuesto al de su gravamen en cascada como el de ingresos mercantiles, sino también, por su amplia capacidad de sustitución impositiva: 19 impuestos "especiales" a nivel federal fueron abrogados.

A precisar sus características definitorias y fundamentales dedicaremos las siguientes líneas.

1. *Características básicas*

El Impuesto al Valor Agregado es una contribución que se aplica al incremento del valor que se agrega a los bienes y servicios al pasar éstos por las diferentes etapas del proceso económico: productor, distribuidor, mayorista, detallista, etcétera.

Los actos o actividades que grava la Ley mencionada son básicamente cuatro: *a) Enajenación de bienes; b) Prestación de servicios independientes; c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; d) Importación de bienes o servicios.*

2. *Sujetos obligados al pago del impuesto*

Tienen el carácter de contribuyentes las personas físicas (naturales) y las personas morales (colectivas o jurídicas), que en territorio nacional realicen los actos o actividades gravados por la ley de la materia.

3. *Tasas aplicables*

El impuesto se calcula aplicando al valor de los actos o actividades gravadas, la tasa general del 15% o las específicas del 0%, 6% o 20%.

4. *Tasa del 6%*

La tasa del 6% se aplica en todo el territorio nacional al valor de la enajenación e importación de: 1) Productos destinados a la alimentación, excepto bebidas distintas de la leche; 2) Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extracto de sabores que al diluirse permiten obtener refrescos y jarabes, o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos y aquellos bienes que les sean aplicables las tasas del 0% y del 20%, y 3) Medicina de patente.

También se aplica la tasa del 6% a los actos o actividades que se realicen por residentes en las franjas fronterizas de veinte kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país, y la colindante con Belice, Centroamérica, en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas.

No obstante que existe una tasa preferencial para estas franjas y zonas, hay ciertos actos o actividades por las que se pagará la tasa del 15% o del 20% según sea el caso. Dichos actos o actividades son los siguientes: A. *La enajenación o importación de:* 1) Aquellos bienes cuya

enajenación se grave con el impuesto especial sobre producción y servicios; 2) Combustibles líquidos o gaseosos, aceites, grasas y lubricantes derivados del petróleo, así como los productos de la petroquímica básica; 3) Vehículos sujetos a matrícula o registro mexicanos, y 4) Inmuebles; B. *La prestación parcial en las franjas o zonas de los servicios independientes, así como de los siguientes:* 1) El transporte aéreo; 2) Servicios telefónicos, de energía eléctrica y los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto de la radiodifusión general; 3) Los prestados por instituciones de crédito y de seguros, así como a los usuarios de tarjetas de crédito por la cantidad que ellos paguen por la apertura de crédito y por la prórroga para su ejercicio; 4) Los panteones; 5) Los de estacionamiento de vehículos, y 6) Los personales independientes y los prestados por agentes aduanales y de bienes inmuebles; C. *El uso o goce temporal de inmuebles.*

Las tasas aplicables a la enajenación de los artículos y la prestación de servicios antes señalados, en las franjas o zonas serán de 15% para aquellos que no estén incluidos en las tasas del 0% o del 20%. En otras palabras: la tasa aplicable se determina por exclusión.

5. Tasa del 0%

La tasa del 0% es un *mecanismo* que permite al contribuyente, *re recuperar* el impuesto al valor agregado que le ha sido *trasladado* o que *pagó* en la importación de bienes o servicios necesarios para la realización de sus operaciones. Esta tasa del 0% se aplica a los valores a que se refiere la Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes: A. *Enajenación de:* 1) Animales y vegetales que no estén industrializados; 2) Carne en estado natural; 3) Leche y sus derivados, y huevo, cualquiera que sea su presentación; 4) Harina de maíz, de trigo o de nixtamal; 5) Pan y tortillas de maíz y de trigo; 6) Aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal; 7) Pastas alimenticias para sopa, excluyendo las enlatadas; 8) Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo; 9) Agua no gaseosa ni compuesta y hielo; 10) Ixtle, paíma y lechuguilla; 11) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga; motocultores para superficies reducidas; arados; cultivadores para esparcir y desyerbar; cosechadoras, aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas, y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgradoras; abonadoras fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadoras;

gadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial. Aquí, cabe recordar que la tasa del 0% únicamente es aplicable cuando la maquinaria y equipo agrícola antes mencionados se enajenen completos, y 12) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería. B. *La prestación de los siguientes servicios independientes:* 1) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias por concepto de perforación de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; 2) suministro de energía eléctrica para usos agrícolas; 3) Desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; 4) Preparación de terrenos; 5) Riego y fumigación agrícola; 6) Cosecha y recolección; 7) Vacunación, desinfección e inseminación de ganado, y 8) Captura y extracción de especies marinas y de agua dulce. C. *El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo destinado a la agricultura, ganadería o pesca.* D. *La exportación de bienes o servicios: en los casos y con las modalidades que fija la ley de la materia.*

6. Tasa del 20%

Esta tasa se aplica a los valores que señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando se realizan los actos o actividades siguientes: A. *La enajenación e importación de:* 1) Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña; 2) Televisores para imagen a color con pantalla de más de 75 centímetros; 3) Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada; 4) Esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor; 5) Armas de fuego y sus accesorios; 6) Rines de magnesio y techos móviles para vehículos, y 7) Aeronaves, excepto aviones fumigadores. B. *La prestación de los siguientes servicios independientes:* 1) Los prestados a usuarios de tarjetas de crédito sobre la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prórroga para su ejercicio; 2) Los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radiodifusión general; 3) Los de instalación de techos móviles para vehículos; 4) Los que permiten la práctica del golf, la equitación, el polo, el automovilismo deportivo o las actividades deportivas náuticas; 5) La cuota de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares de acceso restringido. C. *El uso o goce de los siguientes bienes:* 1) Aeronaves, excepto aviones fumigadores; 2) Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático moto-

rizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor, y 3) Equipos cinematográficos o de videograbación.

7. *Actos o actividades que no pagan el Impuesto al Valor Agregado*

La ley de la materia formula un extenso catálogo con relación a cada uno de los distintos supuestos de causación. Vamos aquí a destacar los más típicos y representativos.

No se pagará el impuesto, entre otros: A. *Enajenación de los siguientes bienes*: 1) El suelo (terrenos); 2) Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación; 3) Libros, periódicos y revistas; 4) Bienes, muebles usados, excepto los enajenados por empresas; 5) Moneda nacional o extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas “onza troy”, y 6) Partes sociales, documentos pendientes de cobro o títulos de crédito. B. *Prestación de los siguientes servicios*: 1) Los que se presten en forma gratuita; 2) El transporte marítimo de bienes efectuados por personas no residentes en el país, y 3) Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes. C. *El uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles siguientes*: 1) Los inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación; 2) Las fincas dedicadas o utilizadas sólo para fines agrícolas o ganaderos, y 3) Libros, periódicos y revistas. D. *Importación de bienes*. Al respecto, la ley de la materia expresamente releva del pago del impuesto las siguientes importaciones: 1) Las que no llegan a consumirse, sean temporales, y objeto de tránsito o transbordo de acuerdo con la legislación aduanera; 2) El equipo y menaje de casa, y 3) Las de bienes cuya enajenación en el país, y la prestación de servicios no dé lugar al pago del Impuesto al Valor Agregado o se les aplique la tasa del 0%.