

LA FIGURA DEL ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**Magistrado Victorino Esquivel Camacho***

RESUMEN: El acreditamiento del impuesto al valor agregado, se ha convertido en un elemento con particularidades específicas que la propia ley le define, que van más allá de los criterios generales que normalmente se utilizan en cualquier impuesto. Ha sido la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien ha reconocido como constitucional los fines extra fiscales que se toman en cuenta para determinar el hecho generador en el impuesto al Valor Agregado, que pueden variar en un sinnúmero de supuestos, lo que constituye el objeto de este estudio “*el acreditamiento como un elemento esencial del impuesto al valor agregado*”.

Palabras Clave: Acreditamiento, hecho imponible, impuesto al valor agregado.

THE ACCREDITATION FIGURE IN VALUE ADDED TAX**Magistrate Victorino Esquivel Camacho**

Abstract: The accreditation in value added tax has become an element with specific particularities that are defined by law itself, and which go even further than the general criteria normally used in any type of taxation. The Supreme Court of Justice has recognized as constitutional extra-fiscal goals that are taken into account to determine the generating fact in the Value Added Tax, which can oscillate into a myriad of suppositions, and which constitute the purpose of this research: “*Accreditation as an essential Element In The Value Added Tax*”.

Keywords: Accreditation, Taxable fact, Value Added Tax.

*Magistrado de la Segunda Sala Regional Hidalgo-México.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. II. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS Y CONCEPTOS DOCTRINALES. III. CARACTERÍSTICAS Y ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. IV. CONSIDERACIONES SOBRE EL ACREDITAMIENTO COMO ELEMENTO ESENCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. V. CONCLUSIONES. VI. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los cambios tan rápidos que se presentan en la actualidad en la actividad financiera del Estado, y concretamente en la materia de impuestos, nos lleva a reconsiderar la necesidad de aceptar que en ocasiones sus elementos como son: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, son desplazados en importancia por otras figuras jurídicas creadas en la mecánica de su determinación.

Esto se debe a que los Estados para allegarse no solo de recursos económicos, sino para otros fines, buscan nuevas formulas para imponer contribuciones.

Así, el “hecho generado o supuesto hipotético”, puede ser de lo más variado, en su inicio fue para gravar cualquier forma de riqueza, que pudiera dar lugar a generar un ingreso para el Estado, gravando el capital, el trabajo, la renta, interés, ventas, consumo, patrimonio, propiedad raíz y toda actividad que denote la riqueza de los gobernados.

Sin embargo, después fue con fines diversos; así nuestro máximo Tribunal, reconoció como constitucional los fines extra fiscales que se tomen para determinar el hecho generador, que pueden variar en un sinfín de supuestos, según el fin que se persiga con su implementación, pueden atender al control de una actividad económica, de inspección o fiscalización, de control sanitario o de salud, de control demográfico; en fin, todo dependerá de los fines de las políticas públicas que adopte el gobierno en turno.

Es precisamente, estas situaciones las que nos obligan a replantearnos, si los elementos fundamentales de los impuestos pueden ser rebasados, en algunos casos, por los elementos de su mecánica de integración para determinar la naturaleza del impuesto, como ocurre con el acreditamiento en el impuesto al valor agregado, en donde este elemento es su característica esencial, sin ella se convertiría en sólo un impuesto a las ventas, como su antecesor el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Hablar del acreditamiento como una figura en la causación de las contribuciones, es hablar de un concepto que si bien, es reconocido en la leyes impositivas, no está determinado expresamente en la doctrina del derecho tributario; más aún hablar del acreditamiento dentro del impuesto al valor agrado me lleva a un cuestionamiento, el de considerarlo con particularidades específicas que la propia ley le define.

En lo personal advierto que la figura jurídica del acreditamiento en el impuesto al valor agregado, puede dar lugar a varias situaciones, por ejemplo, a que el contribuyente con el importe del impuesto que le trasladó a sus clientes y que tendrá obligación de enterar dentro del término que la ley le marca, no lo haga en el mes que corresponda sino hasta al siguiente de manera espontanea para evitar ser sancionado, autofinanciándose en ese lapso de tiempo con el importe del impuesto que retrasó en su entero.

Por ello, ante la variedad de situaciones que pudieran resultar, he decidido como tema a desarrollar en este ensayo, precisamente el de sostener:

Que el acreditamiento constituye un elemento esencial del impuesto al valor agregado.

Porque como lo demostraré, el mecanismo traslación-acreditamiento, incide de forma fundamental en la determinación del impuesto al valor agregado.

II.- ANTECEDENTES LEGISLATIVOS Y CONCEPTOS DOCTRINALES

A) Antecedentes legislativos

Para llegar a tal conclusión es necesario que previamente, me refiera no solamente a los antecedentes que dieron lugar a la implementación del impuesto, sino además, a sus características doctrinales y legales.

El antecedente al impuesto al valor agregado en nuestro país, lo constituye el entonces denominado impuesto sobre ingresos mercantiles, en el cual se gravaba las operaciones comerciales sobre el precio o contraprestación, aplicando una tasa del 4%, lo que implicaba que en cada transacción comercial de bienes o servicios se fueran acumulando al precio dicha tasa, lo que hacía que se fuera encareciendo el producto en cada etapa de su comercialización hasta el consumidor final, de ahí que, dicho impuesto resultaba acumulativo o en cascada encareciendo los precios de los bienes y servicios en perjuicio del consumidor final.

Motivo por el cual, se buscó implementar una contribución, cuyo mecanismo de aplicación permitiera quitar el efecto acumulativo del impuesto dándole neutralidad, a través de la figura conocida como acreditamiento; por medio del cual se permite al contribuyente acreditar el pago del impuesto que le fue trasladado por sus proveedores, acreditándolo respecto de aquél que trasladó a sus clientes.

Así lo señaló el legislador en la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el 30 de noviembre de 1978, (con vigor a partir del 1° de enero de 1980), en donde entre otras cosas dijo:

“El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo era el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios (...)”¹

“(…) La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre ingresos mercantiles deriva de que se causa en “cascada”, es decir que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumentan los costos y los precios produciendo efectos acumulativos muy desiguales que en definitiva afectan a los consumidores (...)”²

“(…) Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece a la exportación.

“El impuesto al valor agregado que se propone en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el

¹ Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados de 30 de Noviembre de 1978, *Cfr.* GÓMEZ, Enrique y Ocampo, Campos, *Estudio Práctico del IVA Impuesto al Valor Agregado*, México, Dofiscal, 2010, p. 2.

² *Idem*

impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar estos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio carga fiscal alguna (...)³

“(...) Los comerciantes e industriales calcularán el impuesto sobre el valor total de las actividades que realicen y por las que se deban pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente les hubiese sido trasladado, siempre que corresponda a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que se deba pagar impuesto y éste conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales (...) Con el propósito de no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, se mantiene un procedimiento de estimación del monto de las ventas. Del importe de dicha estimación los causantes menores podrán acreditar el impuesto que les hubiese trasladado sus proveedores (...)”⁴

Considero importante mencionar que, antes de la entrada en vigor de la ley, esta se reformó mediante decreto de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales de 31 de diciembre de 1979, y en la cual, respecto de la disposición que alude al acreditamiento se señaló, que:

“Por otra parte, se mejora la redacción del artículo 4° para dejar en claro que el impuesto acreditable es una cantidad equivalente al impuesto trasladado y no el impuesto mismo (...)”⁵

B) Doctrina.

Giulani Fonrouge en su obra Derecho Financiero Vol. II, sostiene que para este tipo de contribuciones como el impuesto al valor agregado:

“Existen dos métodos básicos para su aplicación: el de adición y el de sustracción. En el primero se suman los distintos factores que inciden en el precio y van

³ *Ibidem*, p.3

⁴ *Ibidem*, p.5

⁵ *Ibidem*, p.9

siendo añadidos paulatinamente; en el sistema por sustracción se procede a la inversa: del total de ventas se restan las mercaderías y productos adquiridos anteriormente y que habían tributado el impuesto (...) Es así que en el régimen adoptado y para usar la terminología legal el contribuyente tiene un debito fiscal por el gravamen aplicado a la venta de sus mercaderías o de sus servicios y a la vez goza de un crédito fiscal por lo que pagó en las mercaderías o materias primas adquiridas; la diferencia entre ambos conceptos proporciona la posición fiscal; balance que debe hacerse mensualmente y que sirve para regular el remanente que debe ingresarse a la DGI si el débito supera al crédito.⁶

De lo anterior, y tomando en cuenta lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 1º, penúltimo párrafo, en el sentido de reconocer que para determinar el impuesto a pagar, el contribuyente pagará la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado; en su caso el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido, por lo que debemos concluir que nuestra ley utiliza el método de sustracción.

En la misma obra el autor, refiere que, en la doctrina italiana se ha discutido cual es la naturaleza del impuesto al valor agregado, partiendo del hecho generador de la obligación tributaria; al respecto nos dice, que existen dos corrientes:

La representada por Berliri y por Micheli, sostiene que: “se trata de un impuesto al consumo que se formaliza en la venta al público consumidor; de manera que los pagos realizados antes del consumo final son provisorios y pueden otorgar al operador económico un derecho de crédito o directamente autorizar el reembolso de lo pagado”.⁷

La otra corriente representada por Fantozzi, considera “que hay casos de no íntegran compensación y, por consiguiente de imperfecta neutralidad de los cambios entre sujetos de la imposición; por lo cual aun antes del paso del minorista al consumidor final, hay etapas en que cada una de las cuales nace la obligación tributaria. Es decir, cada etapa es independiente de las restantes”.⁸

⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho financiero*, vol.,II, 3a.ed., Argentina, Depalma, 1983, p.876

⁷ *Ibidem*, p. 877

⁸ *Idem*

Respecto a estas posiciones, Giuliani Fonrouge expresa su opinión en el sentido, de que es ésta última la interpretación con la que coincide, ya que considera que el impuesto “es un gravamen al consumo, pero desde el punto de vista jurídico, el contribuyente es cada uno de los que realicen actos imponible”⁹ y concluye en que “hay tantos contribuyentes como operadores económicos en las diversas etapas del proceso”.¹⁰

En mi concepto, las dos teorías se acercan a la naturaleza del impuesto al valor agregado que se contiene en nuestra legislación, ya que, que por una parte, efectivamente se grava al consumidor final quien es el que recibe el impacto económico; sin embargo, los pagos que se hacen antes de que llegue la cadena de comercialización al consumidor final constituyen pagos provisorios que pueden otorgar al operador económico un derecho o directamente autorizar el reembolso de lo pagado, lo que comúnmente se conoce como saldo a cargo o saldo a favor del impuesto.

Por otra parte, tratándose de contribuyentes cuyas actividades y servicios se gravan con la tasa 0, o se encuentran exentos, o se trata de contribuyentes menores, se da una imperfecta neutralidad de los cambios entre sujetos de la imposición dando lugar a que existan etapas independientes de las restantes.

III.- CARACTERÍSTICAS Y ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El impuesto al valor agregado, se caracteriza por ser un impuesto plurifásico, porque incide en cada uno de los eslabones de la cadena de producción, distribución y comercialización de los productos y servicios.

No es acumulativo, porque los entes económicos que intervienen en dicha cadena tienen la posibilidad de acreditar el impuesto trasladado contra el impuesto que ellos causan en operaciones.

También, se le considera un impuesto indirecto, ya que grava el valor de actos y actividades y no distingue al consumidor final quien se convierte en contribuyente de facto.

⁹ *Idem*

¹⁰ *Idem*

Por su parte el Poder Judicial Federal ha considerado que:

“Los impuestos al consumo se vinculan con la adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humano, que les permite subjetivizarlos al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo y fin del consumo, sin que por ello se trate de impuestos personales, además de que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica.¹¹”

De lo hasta aquí narrado podemos llegar a una primera reflexión, consistente en que la diferencia primordial, entre el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre ingresos mercantiles, es que el primero deja de ser acumulativo y grava solamente cada etapa de la comercialización a cada uno de los entes económicos, trasladando el impuesto respecto del impuesto generado en cada una de las enajenaciones de bienes y servicios, ello con el objeto de eliminar el elemento acumulativo o en cascada del impuesto. De no reconocerse como fundamental esta característica del impuesto al valor agregado, entonces se trataría de un impuesto a las ventas como lo constituía el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Ahora bien, en términos generales los elementos constitutivos del impuesto son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. En forma particular, por lo que toca al impuesto al valor agregado, conforme a nuestra legislación vigente dichos elementos se configuran de la siguiente manera:

Sujeto.- Son las personas físicas o morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes: la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Objeto.- Constituye el hecho generador de la contribución y son los actos o actividades, siguientes: I.- la enajenación de bienes, II.- la prestación de servicios independientes, III.- el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; y, por último IV.- la importación de bienes o servicios.

¹¹ Tesis P./J 3, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, abril de 2009, p. 1117

Base.- Se conforma por el valor, precio o contraprestación de las operaciones que constituyen el objeto del impuesto.

Tasa.- Se prevé, en principio como tasa general el 16%, para zonas fronterizas del 11% y para determinados actos y actividades una tasa del 0%.

IV.- CONSIDERACIONES SOBRE EL ACREDITAMIENTO COMO ELEMENTO ESENCIAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El impuesto al valor agregado conforme a la ley se causa, tratándose de la enajenación, prestación de servicios y del uso o goce temporal de bienes, en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

En el caso de las importaciones se considera, efectivamente causado, cuando se presente el pedimento de importación para su trámite, o tratándose de importaciones temporales cuando estas se convierten en definitivas.

Además de estos elementos, debemos considerar al acreditamiento como esencial en la configuración del tributo como más adelante lo referiré.

Gramaticalmente “acreditamiento” deriva de la palabra “acreditar”, la cual es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, entre otras acepciones, como: “abonar, admitir en pago, tomar en cuenta”.

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha conceptualizado al acreditamiento:

(...) como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, peso por peso, el monto que corresponde al impuesto causado a fin de determinar el que debe pagarse. En ese contexto tanto en impuestos directos como indirectos, el crédito reconocido por la legislación se aplica para disminuir la contribución causada reduciendo peso por peso. De igual manera en los dos escenarios contar con créditos que excedan el impuesto causado puedan dar lugar a la determinación de un saldo a favor.¹²

¹² Tesis 1ra. XIV/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVII, febrero de 2008, p. 482

Ahora bien, la figura del acreditamiento dentro del impuesto al valor agregado, lo determina la ley en su artículo 4° al señalar:

“El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

“Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.¹³

Respecto al precepto legal antes mencionado, cabe hacer de mi parte el comentario respecto a la desafortunada redacción que el Legislador le dio, ya que cuando hace referencia a los “valores señalados en esta ley”, no menciona cuáles son esos valores; lo que considero es que, en realidad se refiere al precio o contraprestación que se fije al celebrarse los actos o actividades que señala como hecho generador.

Sin embargo, en este punto es importante mencionar, que considerando tal concepto, la propia ley nos indica la forma de determinar el impuesto a pagar, esto es, la aplicación del mecanismo que ha de llevarse a cabo.

Este mecanismo es el de la traslación y el acreditamiento.

Primero, se prevé que el contribuyente, trasladará el impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios; entendiéndose por traslado del impuesto el cobro a cargo que el contribuyente debe de hacer a dichas personas de un monto equivalente al establecido en la ley, inclusive cuando se trate de impuesto retenido. En este momento el contribuyente se convierte también en retenedor.

Así, el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieren trasladado o el que hubiese pagado en la importación de bienes y servicios, siempre que sean acreditables en los términos de la ley, en su caso el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo el impuesto que se

¹³ Ley al Impuesto del Valor Agregado

le hubiere retenido, aclarándose que el traslado del impuesto no se considera violatorio de precios y tarifas incluyendo las oficiales.

Respecto del acreditamiento, se establece, como ya sé dijo, que éste consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que corresponda según sea el caso, entendiéndose por impuesto acreditable, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado.

Dándole a la ley el acreditamiento, también el carácter de derecho al reconocer en el último párrafo del artículo 4° que: "(...) el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por actos entre vivos, excepto tratándose de fusión,"¹⁴ sobre todo si se considera que no es suficiente para la ley realizar el traslado y el acreditamiento, sino, que se prevé para éste último requisitos de procedencia, para que tenga efectos legales.

En efecto para que pueda operar el acreditamiento es necesario además de que éste resulte de la diferencia entre el impuesto trasladado y aquél que se generó; es además necesario que se cumplan los siguientes requisitos: I.- Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios, o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de sus actividades; II.- Que el traslado del impuesto sea en forma expresa y por separado; III.- Que el impuesto sea efectivamente pagado en el mes de que se trate; IV.- Tratándose de impuesto retenido, se cumplan las disposiciones legales respectivas; y por último, V.- Cuando se trate de actividades que estén gravadas con la tasa general y con la tasa del 0% se apliquen los procedimientos y porcentajes de acreditamiento que se prevén en la ley.

De acuerdo con los elementos señalados, para efectuar el cálculo del impuesto se aplica la tasa al valor del bien o servicio adquirido o recibido en las respectivas etapas de producción y comercialización que incide generalmente en el consumidor final; pero como éste no es sujeto pasivo del tributo, el impuesto constituye parte integrante del costo total del bien adquirido o recibido; y coincide, en gran medida con la universalidad del impuesto recaudado por el Estado.

¹⁴ *Idém*

En efecto, el impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto en el cual existe una traslación de la carga tributaria al consumidor, lo que implica a su vez que el gravamen incide materialmente sobre el consumo, es decir sobre la riqueza del consumidor destinada a la adquisición de ciertos bienes o servicios.

Al no existir una referencia precisa de la capacidad contributiva del sujeto incidido, y siendo insuficientes, los elementos que se pueden apreciar del sujeto pasivo de la contribución, el impuesto recae sobre el valor agregado en cada etapa de una determinada cadena productiva o de comercialización, para efectos de la fijación del quantum de la obligación tributaria que materialmente incide sobre la riqueza destinada al consumo.

Reafirma mi criterio, el sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia, en la que esencialmente sostiene:

“Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causa-

do en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores¹⁵.

Es cierto que, en principio, el gravamen corresponde a la tasa aplicada al precio del bien o del servicio, pero esta operación sólo arroja como resultado el impuesto causado; por ello, éste no corresponde a la cantidad que se paga al fisco federal por los contribuyentes, sino que dicho monto es el resultado de restar al impuesto causado el impuesto acreditable. De esta manera, el hecho de que únicamente se pague la diferencia entre el impuesto causado y acreditable pone de manifiesto que el tributo efectivamente está diseñado para pesar sobre la diferencia entre el precio de compra de los insumos o de la mercancía, por un lado, y el precio de venta del producto terminado, es decir, sobre el valor que se agrega en cada etapa del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, aunque su incidencia recae en el consumidor final.

A continuación trataré de ejemplificar como funciona en la práctica la determinación del impuesto al valor agregado, aclarando que para efectos didácticos aplicaremos la tasa general del 16%, en la enajenación de una mercancía.

Supongamos que un industrial fabrica un producto cuyo costo incluida su utilidad, tiene un precio de \$100.00 para el mayorista, la venta en ese precio y aplicando la tasa general del 16% daría lugar a generar un impuesto de \$16.00, lo que da lugar a facturar el producto por la cantidad de \$116.00. El mayorista cubrirá el precio del producto con el traslado del impuesto, este a su vez, venderá dicho producto al minorista, en un precio de \$200.00, más \$32.00 del impuesto causado, facturando el producto en \$232.00, producto que el minorista enajena al consumidor final, a un precio de \$300.00, al cual se le sumara el impuesto de \$48.00, que corresponde al 16%, quedando el precio total del producto en la cantidad de \$348.00.

Como puede observarse en este sencillo ejemplo, cada etapa de comercialización del producto en su enajenación, generará el impuesto al valor agregado del 16%, respecto del precio de venta que se dé en cada una de esas fases de comercialización, en ese ejemplo tendría entonces un impuesto generado de \$96.00, que constituye la

¹⁵ Tesis 2ª./J./56, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIII, mayo de 2006, p. 298

suma de \$16.00, más \$32.00, más \$48.00, sin embargo a estos montos debería de reducirse el monto del impuesto trasladado.

Así tenemos que si al mayorista se le trasladó un impuesto de \$16.00, por el productor, el entero mensual que haría a la autoridad sería la diferencia entre el que generó de \$32.00, menos el trasladado de \$16.00, debiendo de enterar sólo la cantidad de \$16.00.

Al minorista, se le trasladó por el mayorista un impuesto de \$32.00, y él al vender el producto generó un impuesto por la cantidad de \$48.00, por lo que el entero que le corresponde por la figura del acreditamiento sería de \$16.00.

Y, al consumidor final quien no tiene derecho a acreditar la contribución, le correspondió pagar la cantidad de \$48.00 de impuesto.

Aquí cabe hacer la aclaración, que el presente trabajo, no prende analizar en detalle cómo opera el acreditamiento respecto de cada una de las tasas que se prevén en la ley, ni tampoco los casos de contribuyentes menores en los cuales por ejemplo, la autoridad realiza estimaciones del impuesto, ni casos exentos; ya que como se mencionó al inicio, el objeto del ensayo será demostrar mi postura en el sentido de que el acreditamiento debe ser considerado como un elemento esencial de la contribución.

Así, debemos señalar que es en la empresa donde el mecanismo del impuesto al valor agregado tiene aplicación plena. A través de ella se realizan todas las actividades económicas orientadas al consumo que son objeto del gravamen.

Como productora y adquirente de bienes y servicios la empresa tiene el carácter de contribuyente que hace las veces de recaudadora del impuesto con una serie de actividades dentro de su aparato administrativo orientadas a determinar el impuesto causado, recaudarlo y controlarlo trasladándolo al adquirente de bienes y servicios sea o no consumidor final, acreditar contra el impuesto causado el impuesto al valor agregado que se les hubiera trasladado en sus adquisiciones, determinar el impuesto a pagar y efectuar su entero ante la autoridad fiscal.

También señalo esta afirmación, porque al contribuyente del impuesto se le da el derecho de acreditar el traslado de la contribución, en esta relación jurídica tributaria se da la existencia de un débito y de un crédito fiscal, los cuales se representan por el impuesto generado y por el impuesto trasladado, que en el caso el impuesto a cargo de

los obligados a la contribución será la diferencia entre esas dos cantidades, esto con independencia de que el pagador del impuesto lo cubra al final de las etapas, sin poderlo acreditar o trasladar.

De todo lo anterior, considero que el acreditamiento es un elemento esencial del impuesto, porque precisamente es este mecanismo de integración de los elementos del impuesto, el que permite diferenciar al impuesto al valor agregado, del impuesto a las ventas, conocido en nuestra legislación como el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Contra mi postura, he encontrado los razonamientos vertidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que diera lugar a la jurisprudencia P./J. 105/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al mes de octubre de 2006, bajo el rubro y texto:

“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.- La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1º, 2º y 4º de la ley correspondiente; por tanto el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto que conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”¹⁶

Y sí bien es cierto en el texto de la jurisprudencia no se menciona si el acreditamiento debe ser considerado como elemento de la contribución, en el contenido de la ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia se sostiene:

“De acuerdo con la mecánica brevemente referida, cabe concluir que si bien el acreditamiento no puede ubicarse en la categoría tradicional de elemento esencial de la contribución dicha figura es inherente al impuesto al valor agregado es

¹⁶ Tesis P./J. 105, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 9

decir, se trata de un instrumento fundamental del tributo que impide su desnaturalización.”

La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas, de manera tal que si bien podría afirmarse que la mecánica de acreditamiento no es ni forma parte de dicho elemento esencial, lo cierto es que presenta una relación sustancial con aquélla y con la forma de pago del tributo, puesto que su absoluta falta de previsión produce los efectos negativos de la contribución, que conducirían en último término, a perder la cobertura constitucional que encuadra la ley respectiva, como punto de partida, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad tributaria. Por ende, las normas legales que componen el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado se encuentran condicionadas directamente por los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Federal, especialmente por los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributarias que rigen la materia.

Por ello, el hecho de que la mecánica de acreditamiento se efectúe posteriormente al cálculo de los valores preliminares de los actos o actividades gravadas no conduce a determinar que dicha mecánica sea irrelevante para la determinación de la base efectiva y concreta del tributo.

Así, la debida configuración de la mecánica del impuesto al valor agregado con apoyo en la figura del acreditamiento lo hace un auténtico impuesto que pesa sobre el valor agregado –y adicionalmente es necesario para revisar la constitucionalidad del impuesto-, que no sólo entraña la consecución de un fin extrafiscal consistente en evitar el efecto acumulativo del gravamen.

De ahí que el impuesto al valor agregado y su operatividad no se reduce a los elementos esenciales señalados pues, como se ha visto, adicionalmente se apoya en dos pilares o instituciones dinámicas de carácter procedimental, que son:

El traslado y,

El acreditamiento.¹⁷

¹⁷ *Idem*

Como podemos observar el Supremo Tribunal se pronuncia considerando que el acreditamiento no constituye un elemento esencial de la base del impuesto al valor agregado, restándole el carácter esencial en el pago de la contribución, pues es cierto que la base de la contribución como anteriormente lo mencionábamos es el valor de los actos y actividades gravados por la ley, o sea el precio o contraprestación sin embargo, no por ello puede desestimarse su naturaleza esencial pues es a través de dicha figura que el contribuyente obligado determina la contribución que a él le corresponde restando previamente a aquella que se le trasladó y que puede dar lugar al entero del impuesto a no tener impuesto a cargo o el de tener un saldo a favor.

Por otro lado, como se puede observar los razonamientos expuestos en la ejecutoria son contradictorios, ya que por su parte dice que al acreditamiento “no puede ubicársele en la categoría tradicional de elemento esencial de la contribución”; enseguida dice que dicha figura es inherente al impuesto al valor agregado, considerándolo como un instrumento fundamental del tributo que impide su desnaturalización.

También considero contradictorio, lo sostenido en sentido de que “la mecánica del acreditamiento no es ni forma parte de dicho elemento esencial,” pero, “presenta una relación sustancial con aquella y con la forma de pago del tributo”, concluyendo, “las normas legales que componen el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado se encuentran condicionadas directamente por los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Federal, especialmente por los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributarias que rigen la materia”.

Por ello, si el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que el acreditamiento es una figura inherente del impuesto al valor agregado, un instrumento fundamental que impide la desnaturalización del impuesto; que presenta una relación sustancial en la mecánica y forma de pago del tributo, y por último que las normas legales que componen el sistema de acreditamiento se encuentran condicionadas directamente a los derechos fundamentales reconocidos por nuestra Constitución Federal, especialmente por los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributarias; necesariamente en acato a un principio de congruencia debió considerar, que el acreditamiento es un elemento esencial del impuesto al valor agregado, así como lo sostengo en el presente trabajo.

V.- CONCLUSIONES:

En la actualidad por las diversas formas de gravar la riqueza o controlar las actividades de los contribuyentes, induce al Estado a buscar nuevas fuentes de contribución a través de la determinación de hechos imponible más complejos, lo que hace que en la mecánica de integración de sus elementos algunos adquieran una importancia sustancial como ocurre con el acreditamiento en el impuesto al valor agregado.

El acreditamiento es una figura utilizada por las diversas leyes tributarias, para hacer ajustes en el pago de las contribuciones; sin embargo en el impuesto al valor agregado debe ser considerado como un elemento esencial en la determinación de la contribución, ya que de no concebirse así, nos encontraríamos con otro tipo de contribución.

La pretensión de este trabajo, ha sido por un lado identificar la naturaleza y antecedente del impuesto al valor agregado, analizando sus características y elementos. Por otro lado, identificar la figura del acreditamiento dentro del impuesto.

Por ello, analicé a través de un ejemplo hipotético, la manera en la que opera en la práctica, la determinación del impuesto por la mecánica de traslación y acreditamiento, así concluyo que es en la empresa donde el mecanismo del impuesto al valor agregado tiene aplicación plena, porque como productora y adquirente de bienes y servicios, tiene el carácter de contribuyente y hace las veces de recaudadora del impuesto con una serie de actividades dentro de su aparato administrativo orientadas a determinar el impuesto causado, recaudarlo y controlarlo.

Se menciona que el acreditamiento, además es reconocido por la ley como un derecho, no tratándose como en otros casos, de un mero ajuste en el pago de la contribución, pues no es suficiente que se realice el traslado y acreditamiento, sino que se deben reunir ciertos requisitos legales para la procedencia de éste.

Así, el acreditamiento le da al impuesto al valor agregado, el elemento natural y cumple el objetivo de su concepción de desgravar a los entes económicos en cada una de las etapas que tienen los bienes y servicios, para evitar que el impacto final del impuesto para el consumidor final sea lo menos impactante, disminuyendo no solo el impacto económico final, sino además impulsando la actividad económica productiva.

He considerado, que al contribuyente del impuesto se le da el derecho de acreditar el traslado de la contribución; y en esta relación tributaria, se da la existencia de un débito y de un crédito fiscal, los cuales se representan por el impuesto generado y el trasladado, de ahí que, la determinación del pago resulte de la aplicación de esta figura.

Debemos reconocer que en el impuesto al valor agregado, el acreditamiento como elemento en la mecánica de la integración de la contribución, se vuelve esencial en igualdad de importancia que la del sujeto, objeto, base y tasa de la contribución. De no considerarlo así, la contribución perdería su esencia e identidad, pasando a ser sólo un impuesto a las ventas.

VI.- BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 3ª. ed. México, Themis, 1986.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios del derecho tributario*, 2ª. ed., México, PAC, 1986.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 11º ed., México, Porrúa, 1982.

FLORES DOMÍNGUEZ, José Luis, "Impuesto al valor agregado", en *Tribunal Fiscal de la Federación cincuenta años al servicio de México*, T. VI, 1ra. Ed., México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988.

FLORES SOLANO, Jorge, "Evaluación del impuesto al valor agregado", en *Financiamiento del gasto público*, 1ra. ed., México, Trillas, 1988.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas, los impuestos*, 19na. Ed., México, Porrúa, 1977.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, T. III , 3ra. Ed., Argentina, LexisNexis, 2005.

GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho financiero*, vol. II, 3ra. Ed., Argentina, Depalma, 1983.

GÓMEZ HARO, Enrique y Ocampo Medina, Carlos, *Estudio práctico del IVA impuesto al valor agregado*, 1ª. Ed., México, Dofiscal, 2010.

JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ra. Ed., Argentina, Abeledo-Perrot, 2004.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, s.f., Argentina, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Instrucción al estudio del derecho tributario mexicano*, 7ma. Ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1983.

PÉREZ INDA, Luis, *Aplicación práctica de la ley del impuesto al valor agregado*, 1ra. Ed., México, 1991.

JURISPRUDENCIAS

Tesis P./J. 105, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIV, octubre de 2006, p. 9

Tesis 2ª./J./56, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIII, mayo de 2006, p. 298

Tesis 1ra. XIV/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVII, febrero de 2008, p. 482

Tesis P./J 3, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, abril de 2009, p. 1117

Legislación consultada

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Código Fiscal de la Federación