

# Régimen de transición del IVA 2009-2010



Inconstitucionalidad de las tasas del IVA aplicables a operaciones celebradas al 31 de diciembre de 2009

## INTRODUCCIÓN

Mediante Disposición Transitoria (DT) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) para 2010<sup>1</sup> se dispone que tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2010 y siempre que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad



MIRAMONTES  
CONTADORES PUBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

<sup>1</sup> Disposición contenida en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el DOF el 7-XII-2009, mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2010, excepto algunas disposiciones

a dicha fecha, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado (IVA) de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro, es decir, a la tasa del 11% para la región fronteriza y del 16% para el resto del territorio nacional, excepto aquellas que se paguen dentro de los 10 días naturales posteriores a la entrada en vigor de dicha reforma (1 de enero de 2010), esto es, a más tardar el 11 de enero de 2010.

Esta última excepción no será aplicable a operaciones celebradas entre partes relacionadas, por lo que en estos casos se deberán aplicar las nuevas tasas, independientemente de la fecha de pago de las contraprestaciones.

### LA CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES Y LAS GARANTÍAS DE IRRETROACTIVIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

En relación con la disposición que se analiza, es necesario tener presente que de conformidad con lo establecido por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF), las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (hipótesis de causación) previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; y que tales contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Esto significa que **el monto de las contribuciones se determina aplicando la tasa o tarifa vigente en el momento en el que la contribución de que se trate se considere causada, conforme se realiza el hecho generador o la hipótesis de causación prevista en la ley**, como puede ser, por ejemplo, el momento en el que se realice la enajenación de bienes o la prestación de servicios, **con total independencia del momento en el que esas contribuciones deban ser pagadas.**

En esta tesitura, se entiende que si una ley fiscal dispone como hipótesis de causación del tributo la enajenación de bienes, entonces, en el momento en el que tal enajenación ocurre, se realiza el hecho generador del tributo, causándose de manera automática, el mismo, a la tasa vigente en ese preciso momento, aun cuando el momento previsto para su pago ocurra posteriormente. Así las cosas, cuando se habla del nacimiento de una contribución, deben necesariamente distinguirse tres momentos diversos, a saber: **(i)** el de la

causación, **(ii)** el de la determinación en cantidad líquida, y **(iii)** el de la fecha o plazo para su pago. Esto sin desconocer que los dos primeros pueden ocurrir de manera simultánea o sucesiva.

Dicho de otra forma y aproximándonos al fondo del tema, **podemos afirmar que como regla general, si una operación se celebra durante un año dado (2009), la cuantificación del tributo causado debe de realizarse aplicando la tasa o tarifa vigente al momento de su causación (2009), independientemente de que el momento previsto para el pago del tributo ocurra en una época posterior y en la que la tasa de impuesto hubiera variado con motivo de una reforma legislativa (2010).** Aplicar la nueva tasa del impuesto a una operación celebrada con anterioridad a la entrada en vigor de la misma y en la que el impuesto se causó previamente, conlleva una aplicación retroactiva de una disposición en perjuicio del contribuyente, contrariando con ello la garantía de irretroactividad contenida en la Constitución General de la República, así como de la garantía de equidad tributaria que exige el mismo trato a contribuyentes (o actos o actividades) que se encuentren en la misma situación económica y jurídica frente al objeto del impuesto, **por lo que no resulta válido que operaciones similares o idénticas celebradas en la misma época causen una tasa distinta de impuesto, por ejemplo, 15 o 16%, atendiendo simplemente al momento de la percepción efectiva del cobro del precio o de la contraprestación pactada.** En consecuencia, esta reforma resulta susceptible de impugnarse mediante la interposición de una demanda de amparo indirecto por desatención de dichas garantías.

### CAUSACIÓN DEL IVA Y RÉGIMEN DE TRANSICIÓN 2009-2010

A partir del 1 de enero de 2003 se introdujo una reforma a la LIVA para incorporar en su texto el procedimiento de pago del impuesto sobre una base de flujo de efectivo, reformándose en consecuencia diversos dispositivos de dicho cuerpo normativo como es el caso de los artículos 11, 17 y 22 para establecer “el momento del pago” del impuesto en el caso de la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, respectivamente, asociándolo al momento efectivo del **cobro** del precio o de la contraprestación pactada.

Sin embargo, en el caso de la enajenación de bienes, la reforma de la que se habla fue más allá del propósito general perseguido por el propio legislador, de tal manera que, del nuevo texto reformado del artículo 11, en una primera interpretación, se considera que **se efectúa** la enajenación de bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, **confundiendo el legislador el momento de causación del impuesto con el momento del pago del tributo** y provocando con ello una ficción jurídica fiscal que resulta contradictoria con el propio hecho generador del tributo contenido en el artículo 1 de la propia ley.

Este error legislativo sólo se da para el caso de la enajenación (artículo 11), mas no para el supuesto de la prestación de servicios y para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (artículos 17 y 22), pues en estos dos últimos numerales la reforma de aquella época respetó y distinguió claramente el momento de la causación del tributo del momento del pago.

A pesar de lo anterior y de la contradicción que actualmente subsiste entre las hipótesis de causación del tributo contenidas en el artículo 1 y el texto reformado del artículo 11, existen suficientes elementos técnicos para demostrar que a pesar de la literalidad de este último, en la enajenación de bienes el impuesto se causa cuando ésta se celebra, a la tasa vigente en el momento de su causación y se paga una vez que el precio o la contraprestación se cobra. Esto bajo una interpretación sistemática y armónica de los dispositivos en comento.

Si bien podría ser discutible esta afirmación para el caso de la enajenación de bienes, al existir opiniones interpretativas en sentido contrario, lo cierto es que, para el caso de la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la afirmación a la que se llega se sostiene plenamente con apoyo tanto en una interpretación literal, como bajo una de tipo sistemática y armónica de los dispositivos invocados.

En otras palabras, de lo dispuesto por el artículo 1 de la ley en estudio se desprende con meridiana claridad que el **objeto** de la ley es la realización de los actos o actividades que en el mismo se precisan (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios) y que los **sujetos** del impuesto son las personas físicas y morales que en territorio nacional **realicen** dichos actos o actividades.

Así, el hecho generador o hipótesis de causación del tributo es la realización de los actos o actividades que se indican por los sujetos del tributo, motivo por el cual y en vía de consecuencia, el impuesto se causa en el momento en el que el sujeto pasivo realiza la conducta (el acto o actividad) prevista por la ley como hipótesis de causación, con independencia al momento en el que la propia norma establezca como periodo o fecha de pago.

Por ello, y aplicando este razonamiento para el caso de la prestación de servicios y para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se tiene que el impuesto se causa en el momento en el que se presta el servicio o se otorga el uso o goce temporal de bienes, determinándose su cuantía de manera simultánea al aplicarse la tasa de impuesto al valor del acto o actividad de que se trate, de conformidad con lo que dispone el precitado artículo 1 y el impuesto se paga en el momento en el que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, esto último, al tenor de lo dispuesto por los artículos 17 y 22 anteriormente invocados, respectivamente, y que en su parte medular disponen:

**Artículo 17.** *En la prestación de servicios **se tendrá obligación de pagar** el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas...*

**Artículo 22.** *Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, **se tendrá obligación de pagar** el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.*

Como se puede apreciar, al tenor de lo dispuesto por estos dos artículos, en el caso de la prestación de servicios independientes y en el del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, el impuesto se causa cuando se realizan tales actos o actividades (artículo 1) y se paga cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones. En ambos casos, el legislador distinguió claramente los tres momentos fundamentales del tributo: el primero y el segundo, que tienen que ver con la causación y determinación en cantidad líquida, los cuales quedaron regulados en el artículo 1 como se ha visto; y el tercer momento, que tiene que ver con el pago, que se encuentra regulado por los artículos 17 y 22, respectivamente.

No obstante lo anterior, como se ha dicho para el caso de la enajenación de bienes, con la reforma vigente a partir del 1 de enero de 2003, el legislador confundió el momento de la causación del tributo con el momento del pago, al reformar el contenido del artículo 11 y establecer, de manera absurda, que se considera que se efectúa la enajenación, es decir, que se realiza, en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, contrariando con ello la hipótesis de causación prevista a su vez en el artículo 1 y el principio de causación de las contribuciones contenido en el artículo 6 del CFF ya comentado. Lo que llevaría al extremo de considerar que en una enajenación de bienes pagadera a plazos, habría tantas "enajenaciones" como número de parcialidades se hubiesen convenido. Para ubicar más claramente este error legislativo, véase a continuación el contenido del artículo 1, así como, del primer párrafo del artículo 11 en comentario:

**Artículo 1.** *Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:*

- I. Enajenen bienes.*
- II. Presten servicios independientes.*
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*
- IV. Importen bienes o servicios.*

*El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%...*

**Artículo 11.** *Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.*

Con la finalidad de resolver esta aparente antinomia, debe acudir necesariamente a la interpretación sistemática y armónica de los dispositivos que se encuentran en aparente contradicción, para lo cual, es útil considerar tanto la doctrina dominante en materia del nacimiento y pago de los tributos, como las resoluciones jurisdiccionales en materia de interpretación de leyes fiscales. En cuanto al primero de estos aspectos, conviene traer al análisis algunas reflexiones doctrinales, como sigue.

En relación con el tema, es importante distinguir que son dos cosas distintas **(i) el nacimiento** (causación) del tributo, y **(ii) la determinación en cantidad líquida**. Ambos momentos pueden coincidir o no, dependiendo de la naturaleza del tributo, sin que por ello dejen de ser conceptos distintos. Es decir, el sujeto se puede ubicar en la hipótesis normativa sin que esto signifique necesariamente que el tributo se cuantifique *ipso facto*, tal y como lo afirma Rodríguez Lobato en su obra denominada *Derecho Fiscal*:

*Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular (Op. Cit. Pág. 120. Harla. 1986).*

Por lo tanto, en el caso del IVA y hablando de la enajenación de bienes, podemos afirmar que el



nacimiento de la obligación (causación) se produce en el instante en el que se adquieren (enajenan) las mercancías gravadas, conforme a la ley aplicable y la determinación en cantidad líquida se produce simultáneamente al momento de su causación.

De igual manera, lo sostiene Rioja Vizcaíno, en su obra *Derecho Fiscal*:

*El tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida (Op. Cit. Pág. 92. Themis. México 1989).*

Agregando además:

*La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley ...*

*Es decir, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. (Op. Cit. Pág. 92-93. Themis. México 1989).*

Por tanto, podemos afirmar que la determinación en cantidad líquida tratándose del IVA, se produce simultáneamente al momento de la causación, es decir, en el momento en el que el contribuyente celebra el acto jurídico, objeto del impuesto (hecho generador), por ejemplo, la enajenación de bienes, donde se conviene con el cliente el precio total de la operación, incluyendo el impuesto, independientemente de que lo traslade o no en forma expresa y por separado e independientemente del momento en el que expida o deba expedir el comprobante respectivo (por ejemplo, la factura).

Amén de que, en el caso de operaciones con el público en general, por disposición de la ley, el IVA se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan, y para que esto ocurra, necesariamente el impuesto deberá haberse causado y determinado en cantidad líquida, independientemente de la fecha en la que proceda su pago. Siendo este último, el tercer momento fundante del crédito fiscal.

En efecto, el tercer momento de la configuración del tributo es el del pago. Una vez que el tributo se ha causado y determinado en cantidad líquida, surge la obligación de su pago. Así se desprende del artículo 6 del Código Tributario, y así ha sido reconocido por la doctrina.

Acudimos de nuevo a Rioja Vizcaíno:

*Una vez que el tributo ha nacido y se encuentra determinado en **cantidad líquida**, surge la obligación de **pagarlo** o enterarlo al fisco (Op. Cit. Pág. 94. Themis. México 1989).*

Ello es así, en virtud de que en materia de interpretación de leyes fiscales, independientemente de atender al principio de literalidad o interpretación estricta, debe necesariamente acudir al principio de interpretación sistemática y armónica, tal y como ha sido reconocido, tanto de manera doctrinal, como jurisdiccional.

En materia doctrinal es útil acudir a la obra *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, de Calvo Nicolau, que al respecto dice:

*... dando consideración al hecho de que todas [las disposiciones normativas] forman parte de un sistema que integra un orden y que debe evitarse como solución la conclusión de que hay contradicción en las normas. Es decir, debe procurarse conformidad entre las disposiciones normativas, evitando contradicciones y disensión entre los ordenamientos que integran dicho orden jurídico, o aún entre disposiciones de un mismo ordenamiento, porque en la interpretación debe prevalecer un principio de unidad sistemática. Sólo así es posible detectar los principios de derecho que rigen en ese determinado orden jurídico (Op. Cit. Tomo I. Themis. México 1997. Pág. 421).*

Este criterio doctrinal que además se ve robustecido por la tesis jurisprudencial existente bajo el rubro: **LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA** (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 40. 3a. S. Abril 1991. Pág. 14. RTFF. AÑO IV, No. 43. Julio de 1991. Pág. 11).

En conclusión, es válido afirmar que aun para el caso de la enajenación de bienes, el IVA se **causa** cuando se realiza el acto o actividad gravada, se determina en cantidad **líquida** simultáneamente, salvo que el precio sea determinable con posterioridad y se **paga** al momento del cobro efectivo (mensualmente).

Finalmente, y en relación con el tema que nos ocupa, tampoco sería válido argumentar que la "ley posterior" contenida en la reforma al artículo 11

deroga a la "ley anterior" contenida en el artículo 1, fracción I de la LIVA, habida cuenta que, en materia de derogación de leyes, si bien es cierto que como regla general, la ley posterior deroga a la anterior, en cuanto a la materia comprendida y que, en este sentido, una norma o ley especial deroga de manera tácita a una norma o ley general, también lo es que, en el caso concreto, ambos dispositivos, tienen la naturaleza de una norma general, en cuanto a la materia comprendida, motivo por el cual, para que el segundo pudiera derogar al primero en la materia comprendida (causación del tributo) se requería la voluntad derogatoria del legislador de manera expresa en la reforma de mérito.

Con estas precisiones se refuerza el criterio ya adelantado, en el sentido de que resulta inconstitucional la DT de la LIVA que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2010, la cual obliga a los contribuyentes a recalcular el monto del impuesto a pagar en aquellas operaciones que a pesar de haberse celebrado en 2009 se cobren o se paguen a partir del 12 de enero de 2010, aplicando para este supuesto las nuevas tasas del impuesto: 11% para la región fronteriza y 16% para el resto del territorio nacional, al desatender los principios constitucionales de irretroactividad de la ley en perjuicio de los particulares y el de equidad tributaria.

## ASPECTOS DE LEGALIDAD Y SOPORTE DOCUMENTAL

No obstante lo anterior, lo cierto es que el régimen de transición tiene vigencia plena a partir del 1 de enero de 2010, al estar contenido en una ley material y formalmente legislativa, motivo por el cual todos los contribuyentes deberán de observarlo en tanto no sea modificado o derogado por el legislativo, se promueva alguna acción de inconstitucionalidad o se obtenga una sentencia de amparo que otorgue a quien la interponga, el amparo y la protección de la justicia federal para el efecto de que no le aplique la norma tildada de inconstitucional.

Ahora bien, mientras ello no ocurra, los contribuyentes se enfrentarán a un problema de índole práctico en cuanto a la forma de documentar la variación en la tasa de impuesto aplicable, en aquellas operaciones que habiendo sido celebradas durante 2009, se cobre el precio o la contraprestación pactada a partir del día 12 de enero de 2010.

Esto es, si la operación ya se encuentra documentada mediante una factura o comprobante fiscal emitido al momento de su celebración, lógicamente se encontrará expedido con la traslación del IVA a la tasa del 10 o del 15%, según corresponda a una operación realizada o no en la región fronteriza y no obstante ello, si el precio o contraprestación pactada se cobra a partir de la fecha que se indica, el contribuyente del impuesto se verá obligado a recalcular el monto del impuesto a la nueva tasa que resulte aplicable (11 o 16%).

Con el propósito de resolver esta problemática, las autoridades fiscales dieron a conocer en el DOF del 28 de diciembre de 2009, la Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2009,<sup>2</sup> misma que contiene, entre otras cosas, las siguientes reglas para la emisión de los comprobantes fiscales:

**1.** Expedir, por cada cobro efectuado a partir del 12 de enero de 2010, un comprobante fiscal complementario al que hubieren expedido con anterioridad, con la finalidad de trasladar el 1% adicional de la tasa del IVA que se cause en la operación.

Los comprobantes fiscales que se expidan para estos efectos en 2010, deberán hacer referencia a los comprobantes fiscales que se hubieran expedido hasta el 31 de diciembre de 2009, precisando la leyenda que es "complementario" de este último.

No obstante, cuando las contraprestaciones correspondientes se paguen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o traspaso de cuentas, los contribuyentes podrán no expedir comprobantes por la diferencia entre el IVA trasladado en los comprobantes expedidos y el IVA causado en los términos de las disposiciones vigentes al momento de su cobro. En este caso se utilizará como medio de comprobación, junto con el comprobante expedido, el original del estado de cuenta de quien realice el pago mencionado.

**2.** Tratándose de las operaciones en las que las partes hayan convenido un precio total incorporando el IVA y, en su caso, el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS), los contribuyentes podrán emitir una nota de crédito por una cantidad que disminuirá el precio sin IVA y, en su caso, sin el IESPYS, consignado en el comprobante expedido con anterioridad al 2010. Dicha disminución

<sup>2</sup> La RM para 2009 se publicó en el DOF del 29-IV-2009, el artículo primero transitorio establece que su vigencia será a partir del 1 de mayo de 2009 y no establece fecha de término

deberá ser en una cantidad tal, que la suma del precio disminuido más el IVA y, en su caso, el IESPYS, calculados con las tasas y cuotas vigentes en el momento de cobro considerando dicho precio, sea igual al monto total de la factura expedida con anterioridad al 2010.

Adicionalmente a lo antes comentado, los contribuyentes deberán expedir por cada operación que efectivamente cobren un comprobante fiscal complementario al que hubieren expedido con anterioridad al 2010, para trasladar el IVA y, en su caso, el IESPYS, calculados con las tasas y cuotas vigentes en el momento de cobro considerando el precio disminuido con la nota de crédito y, si así se requiere, deberán anotar la retención que corresponda.

Los comprobantes fiscales que se expidan para estos efectos en 2010, adicionalmente a los requisitos que establece el artículo 29-A del CFF, deberán hacer referencia a los comprobantes fiscales que se hubieran expedido con anterioridad al 2010, precisando también una leyenda que es "complementario" de este último. Los montos consignados en este comprobante complementario serán los aplicables para los efectos fiscales que correspondan y no los anotados en los comprobantes expedidos con anterioridad al 2010.

**3.** Esto será igualmente aplicable en materia de comprobantes fiscales digitales, conforme al procedimiento que se publique en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

**4.** Por último, para efectos del artículo 29-A, fracción VI del CFF, los contribuyentes que al 1 de enero de 2010 tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el SAT, en los que esté impresa la tasa del 10 o 15% del IVA, podrán seguir utilizándolos hasta agotarlos o termine su vigencia, para lo cual deberán señalar, en los mismos, por escrito o mediante sello, la tasa del 11 o 16%, según corresponda. Transcurrido dicho plazo, sin que sean utilizados, los mismos deberán cancelarse de conformidad con el Reglamento del CFF.

La opción de emitir un comprobante fiscal complementario para amparar exclusivamente la diferencia surgida por la tasa del impuesto, vinculado al comprobante fiscal originalmente emitido, se estima viable, puesto que además de su sencillez, encontraría su fundamento legal en la regla respectiva, para los efectos del acreditamiento del impuesto y de la deducibilidad de la operación, en su caso.

El artículo tercero de la tercera resolución modificatoria no prevé la opción de sustituir (refacturar) aquellas operaciones que se encuentren en ese supuesto, al momento efectivo del cobro, para trasladar la nueva tasa aplicable y cancelar el comprobante previamente emitido.

Esta opción no se estimaba recomendable, dada la complejidad de tipo contable y fiscal que pudiere representar la expedición de un nuevo comprobante con fecha 2010, para amparar operaciones celebradas durante 2009, generando con ello una problemática especial tanto para quienes expidieran esos comprobantes como para quienes los recibieran, particularmente si estos últimos hubiesen deducido las operaciones primigenias en el ejercicio 2009.

En el caso de operaciones celebradas con el público en general y/o en aquellas en las que se hubiere convenido un precio o contraprestación incluyendo el IVA y, en su caso, el IESPYS, el citado artículo tercero que se comenta prevé la posibilidad de emitir una nota de crédito para disminuir el monto del precio o contraprestación pactada con la finalidad de que no varíe el monto total previamente convenido, al momento de aplicar las nuevas tasas.

Los contribuyentes que opten por esta alternativa estarían absorbiendo el impacto del incremento en la carga fiscal (IVA) que en principio les correspondería a los adquirentes de los bienes y servicios, mediante el traslado que por ley debe de realizarse de dicho impuesto. Debe tenerse presente que esta última modalidad es opcional y no obligatoria para los contribuyentes.

## COMENTARIO FINAL

Las consideraciones anteriores hacen evidente, una vez más, la importancia y trascendencia que tiene la emisión de leyes que se ajusten a los principios tributarios y a las garantías consagradas en la Constitución General de la República.

Finalmente, cabe destacar que el Poder Legislativo se encuentra obligado a mejorar el proceso atinente a la emisión de leyes fiscales, en estricta observancia al ideal de justicia tributaria. Al hacerlo de esa forma, no sólo se abona a la construcción de un auténtico Estado de Derecho en esta materia, sino particularmente a promover la cultura fiscal que México necesita urgentemente, como base para su desarrollo económico y humano. 🍷