



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO  
FACULTAD DE DERECHO**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

**LICENCIADA EN DERECHO**

**“REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN 2005.”**

**MARICELA LUNA ARGUETA**

**ASESOR:**

**LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**

2006



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## DEDICATORIAS

A mi madre:  
Nestora Argueta  
Por su amor incondicional y por el ejemplo de enfrentar la vida,  
por que sin ella no estaría en donde estoy.

A mi padre:  
Santos Luna  
Que tuve la desdicha de perder, "gracias por darme la vida".

A mis hermanas  
Leticia  
Lucia  
Por su cariño y apoyo incondicional.

A la familia Martínez Luna  
Que me ha dado su apoyo sin importar la adversidad.

A mis sobrinos:  
Derek, Alejandro, Alberto, Emiliano, Eduardo,  
Oswaldo, José y Andrea.

A mis amigas:  
Carolina, Erika, Elisa e Isabel.

A la Lic Margarita Palomino con respeto y admiración,

# REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN 2005.

## INTRODUCCION

### CAPITULO I

1. Aspectos generales.....	1
1.1 Concepto de contribución.....	1
1.1.1 Derechos.....	6
1.1.2 Contribuciones de mejora .....	13
1.1.3 Aportaciones de seguridad social.....	22
1.1.4 Impuestos .....	24
1.2 Artículo 31 fracción IV constitucional.....	27
1.2.1 Principio de legalidad .....	29
1.2.2 Principio de generalidad .....	33
1.2.3 Principio de equidad y proporcionalidad .....	34
1.2.4 Principio de destino al gasto publico.....	39
1.3 Tipos de impuestos .....	42
1.3.1 Directos.....	44
1.3.2 Indirectos.....	45
1.3.3 Extrafiscales.....	47

### CAPITULO II

2. El Impuesto Sobre la renta en México .....	49
2.1 Elementos del Impuesto Sobre la Renta .....	64
2.1.1 Sujetos .....	71
2.1.2 Objeto .....	81
2.1.3 Base.....	84
2.1.4 Tarifa .....	86
2.1.5 Época de pago .....	86
2.2 Regimenes fiscales especiales para personas físicas .....	87
2.2.1 Régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales .....	89
2.2.2 Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales .....	93
2.2.3 Régimen de pequeños contribuyentes.....	98

### CAPITULO III

3. Impuesto al Valor Agregado .....	106
3.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en México .....	111
3.2 Elementos del Impuesto al Valor Agregado .....	120
3.2.1 Sujetos obligados al pago del IVA .....	120

3.2.2 Objeto del impuesto.....	124
3.2.3 Base del impuesto .....	128
3.2.4 Tasas impositivas en IVA .....	130
3.2.5 Época de pago .....	132
3.3 Artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado .....	133

## **CAPITULO IV**

4. Los pequeños contribuyentes y el capítulo 5.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal .....	138
4.1 Mecánica para calcular la cuota fija de IVA para personas físicas que ya se encuentran tributando en el régimen de pequeño contribuyente, regla 5.8.1 .....	143
4.2 Cuota fija de IVA para pequeños contribuyentes que inician actividades en 2005 o que durante 2004 no tuvieron IVA a cargo, regla 5.8.2 .....	146
4.3 Opción para determinar la cuota fija a pagar por concepto de IVA, regla 5.8.4 .....	148
4.4 Efectos económicos de las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal .....	152
4.5 Efectos jurídicos de la aplicación de las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal .....	156
4.6 Ilegalidad de las disposiciones 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal .....	161
4.7 Criterios del SCJN .....	167
<b>CONCLUSIONES</b> .....	177
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	181

## **INTRODUCCION**

El Régimen de Pequeños Contribuyentes (repecos) ha sido uno de los regimenes fiscales que han servido para que los Estados que componen nuestro sistema federal obtengan ingresos tributarios locales directos y no dependan solamente de las Participaciones Federales, es por ello que la Federación, ha ido fortaleciendo y ampliando los mecanismos de colaboración administrativa en materia fiscal federal, para lograr este objetivo, en el año de 2004 se reformó el artículo 2-C de la Ley del IVA a fin de que los pequeños contribuyentes pagaran dicho impuesto.

Por lo que para lograr una mejor aplicación de lo dispuesto en el artículo 2-C de la LIVA el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió en Resolución Miscelánea Fiscal del 2005 disposiciones cuyo objetivo es facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales, sin embargo, las mismas tienen mayor alcance que las dispuestas en la propia Ley del IVA.

Bajo este contexto el presente trabajo aborda el estudio del “régimen de pequeños contribuyentes”, y da respuesta a la interrogante, de sí la medida que ha tomado la autoridad de obligar a los pequeños contribuyentes a pagar el IVA mediante una cuota mensual fija que parte de una estimativa de los actos o actividades es constitucional.

Por lo tanto consideramos como hipótesis de trabajo que la cuota fija de IVA a cargo de pequeños contribuyentes es inconstitucional, pues quebranta los

principios de proporcionalidad y equidad tributaria, ya que no guarda una relación entre el objeto del impuesto y la cantidad líquida a pagar, además esta no refleja la capacidad contributiva del sujeto obligado. Por ello, es conveniente que este régimen pague el IVA bajo las disposiciones generales que establece la Ley de la materia para que tenga los mismos derechos y sus obligaciones estén acordes con su capacidad administrativa.

Planteamiento que a lo largo de cuatro capítulos desarrollamos, en el capítulo I se abordan los aspectos generales de las contribuciones que contempla el Código Fiscal Federal con la finalidad de identificar que es una contribución y conocer los principios constitucionales plasmados en el artículo 31 fracción IV, en el capítulo II se aborda el origen y evolución del Impuesto Sobre la Renta en México, sus elementos y los regímenes fiscales especiales aplicables a personas físicas, tema que nos da pie para identificar las características del régimen de pequeños contribuyentes así como las obligaciones fiscales que deben cumplir respecto a ISR. En el capítulo III se desarrolla el origen y evolución del Impuesto al Valor Agregado en México así como sus elementos y se analiza el artículo 2-C del ordenamiento en comento disposición que obliga a los pequeños contribuyentes a pagar por estimativa. En el capítulo IV se explica como se calcula el IVA a cargo de pequeños contribuyentes de acuerdo a lo dispuesto en las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal que ha publicado la autoridad fiscal en 2005, así mismo referimos las reformas al artículo 2-C de la Ley del IVA vigente para el 2006 y la Resolución Miscelánea Fiscal del mismo año.

Todo lo antes expuesto nos permite concluir que el artículo 2-C de la Ley del IVA debe ser reformado de manera sustancial, por lo que proponemos que el citado precepto contemple que el contribuyente de este régimen pague el IVA de acuerdo al esquema general sin que sea necesario cambiar de régimen, es decir, esta obligación se reduciría a que el pequeño contribuyente lleve un control del IVA que cause por su actividad económica y del que le es trasladado por sus proveedores, datos que le permitirían el cálculo para determinar el IVA a pagar, y en su caso enterar de acuerdo con los actos o actividades que realice de manera efectiva.

## CAPITULO I

### 1. ASPECTOS GENERALES

#### 1.1 Concepto de contribución

El Estado necesita de recursos para cumplir efectivamente con las múltiples atribuciones legales que le fueron encomendadas para beneficiar y satisfacer las demandas colectivas.

Los ingresos que obtiene el Estado proviene principalmente de las “**contribuciones**”, éstas son un medio recaudatorio que utiliza el Estado para obtener ingresos y con ello cumplir con sus diversas funciones, como la de impulsar el desarrollo económico del país y sobretodo la subsistencia del mismo Estado.

Para entender en que consiste este medio de recaudación comencemos por conocer su significado, es oportuno señalar que el término **tributo** es utilizado como **sinónimo de contribución**.

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno “tributo o contribución es la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídica-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos”.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 12 ed., Themis, México, 1997. Pág. 125

Emilio Margáin Manautou refiere que el “tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.<sup>2</sup>

En este orden de ideas Sergio Francisco de la Garza señala que “tributo o contribución son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus funciones”.<sup>3</sup>

El maestro Giuliani Fonrouge considera al “tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”.<sup>4</sup>

Ya señalamos en su momento que tributo es sinónimo de contribución, al respecto la legislación fiscal mexicana denomina a este tipo de prestaciones exigidas por el Estado como “contribuciones”, por tal motivo consideramos que es correcto referirnos a esta figura tributaria como “contribución”.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en su artículo 1º hace mención de la obligación de contribuir para financiar el gasto público pero no da una definición de lo que es una contribución.

---

<sup>2</sup> Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, 17ª ed., Porrúa México, 2004. Pág. 70.

<sup>3</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 25ª ed., Porrúa, México, 2003. Pág. 320.

<sup>4</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, vol. I, 5ª ed., Desalma, Buenos Aires, 1993. Pág. 225

Las ideas citadas nos permiten identificar los elementos esenciales que caracterizan a una contribución, sin embargo para poderlas identificar es necesario considerar las siguientes características:

**La contribución es una obligación,** por tanto que esta implica una relación jurídica de obligación entre dos sujetos, uno de ellos es el Estado, denominado acreedor quien tiene el derecho a exigir la prestación, el otro es el contribuyente, el sujeto deudor de la contribución quien tiene la obligación de cumplir con el pago de la prestación pecuniaria o en especie según corresponda.

**La contribución es una prestación,** porque al ser una obligación para el contribuyente no genera el derecho de recibir una contraprestación o retribución en concreto por parte del Estado.

La prestación es determinada en dinero y excepcionalmente en especie, el carácter económico de la contribución obedece a que facilita satisfacer el gasto público ante cualquier situación.

Por lo que **la contribución debe estar establecida en ley,** al respecto es importante señalar que la frase “nullum tributum sine lege” encierra el principio de legalidad que se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, dicho principio hace referencia a que toda contribución debe estar determinada en una ley, entendiendo con ello que se debe cumplir con las

formalidades del proceso legislativo para la creación de una ley que la Constitución Federal consagra.

De tal modo que la ley que imponga una contribución debe precisar y definir los elementos y supuestos de la obligación tributaria, estos son: objeto, sujeto, cuota, tasa o tarifa, exenciones, época de pago, infracciones y sanciones.

El mandato constitucional de que **la contribución debe ser proporcional y equitativa**, nos refiere a que las contribuciones deben gravar de igual manera a todo aquel individuo que coincida con la hipótesis que anuncia la ley, sin distinción alguna; cada uno va a contribuir de acuerdo a su capacidad económica.

Al respecto el maestro Raúl Rodríguez Lobato nos dice “que tiene capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan”.<sup>5</sup>

**Su finalidad es sufragar el gasto público**, ya que el principal fin que busca el Estado al establecer contribuciones es obtener ingresos para financiar los gastos que se desprenden del cumplimiento de sus funciones, pero también sirven y representan un instrumento de política económica, ya que influyen de manera directa e indirecta en la conducta de los agentes económicos.

---

<sup>5</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed., Harla, México, 1986. Pág.62.

Debemos señalar que **su cumplimiento es coactivo**, las contribuciones son impuestas “unilateralmente” por el Estado a través de sus órganos facultados por la Constitución Federal, no se requiere de un acuerdo de voluntades entre las partes, el contribuyente solo debe cumplir.

La característica primordial de las contribuciones es la “coacción”, es decir, al ser establecidas por el Estado unilateralmente éste puede exigir su cumplimiento y sancionar aquel que no cumpla con su obligación; no queda a voluntad del particular de cooperar o no para el gasto público.

Cuando el Estado impone y exige el pago de contribuciones está ejerciendo su poder de autoridad y su soberanía, su “poder de imperio” que se encuentra limitado por la Constitución Federal.

Para que una figura jurídica sea considerada contribución, no basta con que la ley la denomine “contribución” es necesario que cumpla con los elementos ya comentados y apegarse en estricto derecho a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 que a la letra dice:

Art. 31.- Son **obligaciones** de los mexicanos:

I...

II...

III...

IV. **Contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

Desde nuestro punto de vista consideramos que resulta de vital importancia entender cuales son los elementos que caracterizan y le dan naturaleza jurídica a la contribución.

Por lo que para efectos de la presente investigación, asumiremos la definición del maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno “tributo o contribución es la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídica-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos”.

### **1.1.1 Derechos**

El siguiente punto por desarrollar en el presente trabajo son las especies de las contribuciones.

Países de Europa y América Latina han adoptado la división trimembre de los tributos: el impuesto, la tasa y la contribución especial; por la aceptación de esta división en diversas legislaciones ha sido calificada como clásica.

Respecto a esta división Antonio Jiménez González comenta “se trata de una división inspirada en criterios no jurídicos y sí por el contrario en razones provenientes de cuño económico y administrativo que es recibida así en forma unánime por la legislación y por ende por la ciencia jurídica”.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Jiménez González Antonio. Ob. Cit. Pág. 83

El Derecho mexicano al respecto ha tomado una postura distinta a la clásica debido a que:

1. Considera a una cuarta categoría de tributo “aportaciones de seguridad social”.
2. Incorpora una nomenclatura que se separa de la usual, designa con el nombre de derecho lo que mundialmente en la doctrina y derecho extranjero se denomina tasa.
3. Asume como especie de tributo una figura que más bien sería subespecie del mismo, es decir, la contribución de mejoras constituye una subespecie de la contribución especial.

Es importante señalar que toda contribución cualquiera que sea su denominación tiene su fundamento en el poder tributario del Estado y poseen análoga estructura, es lógico que todas las características del género “contribución” le correspondan a la especie, por ello hay que identificar aquello que las distingue a unas de otras para identificarlas no por su denominación legal sino por su naturaleza jurídica.

El Código Fiscal de la Federación es claro en señalar la clasificación de las contribuciones en su artículo 2º “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos”.

Para el óptimo desarrollo de este tema comencemos con el análisis de los “**derechos**”, partamos de la postura que toma la doctrina consideramos algunas definiciones:

Giuliani Forouge afirma que “la tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”.<sup>7</sup>

Margáin Monautou “derecho es la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”.<sup>8</sup>

Adolfo Arrijoa Vizcaíno “derechos son las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible”.<sup>9</sup>

Esta última definición de “derechos” nos parece la más completa por consiguiente nos basaremos en ella y explicaremos sus elementos.

**Los “derechos” son una contraprestación**, lo que significa que es una obligación bilateral en la que el contribuyente debe de retribuir al Estado cuando recibe de éste un servicio del cual se beneficia de manera directa y específica.

Para ilustrar lo anterior pongamos el siguiente ejemplo: Un particular propietario de una casa solicita el suministro de agua potable, la administración pública responde a la solicitud colocando una toma de agua, por lo que el particular deberá hacer un pago por concepto de “derechos”, el pago que realiza va destinado a sufragar el costo de suministro domiciliario de agua potable, el

---

<sup>7</sup> Giuliani Fonrouge Carlos M. Ob. Cit. Pág. 321

<sup>8</sup> Margáin Manautou Emilio. Ob. Cit. Pág.98

<sup>9</sup> Arrijoa Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Pág. 366

pago representa una contraprestación directa y específica al contribuyente, ya que su recibo de pago tendrá su nombre y el monto a pagar estará de acuerdo a la cantidad de agua que consumió.

Los “derechos” son una contraprestación porque derivan de una relación bilateral, porque el Estado y el contribuyente reciben prestaciones recíprocas.

**Los “derechos” deben estar establecidos en una ley;** este es el principio de legalidad que se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, es cierto que el Estado al imponer los “derechos” lo hace en ejercicio de su poder de imperio, pero lo hace respetando los lineamientos constitucionales en materia fiscal, los establece mediante una ley creada por el Congreso de la Unión y agotando el proceso legislativo determinado en la Constitución, es por ello que se discute y aprueba anualmente las contribuciones necesarias para sufragar el presupuesto de egresos.

**El pago de “derechos” es obligatorio y general,** nos referimos a que el particular al solicitar el servicio a la Administración Pública asume la obligación de pagar el importe de los “derechos” correspondientes, sin excepción alguna.

No hay que confundir el sentido que toma el uso de los términos obligatorio y general por que los “derechos” no deben de ser cobrados a todos los habitantes, sólo aquellos que con previa solicitud de un servicio a la actividad estatal se beneficien de manera directa y específica.

**El destino de los “derechos” es sufragar el costo de lo servicios públicos particulares divisibles,** es razonable que pague el costo del servicio público aquel que se beneficia de manera directa y específica y no la comunidad en general.

**El servicio público que presta el Estado debe ser particular y divisible;** el servicio público es el hecho generador de los “derechos”, por esta razón debemos tener claro que es un servicio público particular divisible, para conseguir este fin y no entrar en materia de Derecho Administrativo partamos de la definición que nos aporta el doctor Andrés Serra Rojas de servicio público “es una actividad técnica, directa o indirecta, de la administración pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada y controlada para asegurar –de manera permanente, regular, continua y sin propósito de lucro- la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de Derecho Público”.

Existen diferentes criterios para clasificar a los servicios públicos nos apoyamos en una que guarda relación con el concepto y naturaleza jurídica de los “derechos”.

1. Servicios públicos generales indivisibles, son aquellos que tanto la ley o autoridad correspondiente no cuentan con los elementos para identificar individualmente a cada usuario o beneficiario del servicio; cualquier persona puede aprovechar el servicio en todo momento.

2. Servicios públicos particulares divisibles; son aquellos que tanto la ley o la autoridad correspondiente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten individualizar e identificar al usuario beneficiado del servicio.

El servicio público particular divisible debe ser exclusivamente prestado por el Estado, entendido como la organización pública soberana, que se integra exclusivamente, con los órganos que guardan con el Poder Ejecutivo una relación de subordinación jerárquica directa y que carecen de personalidad jurídica propia, de tal manera que en el desempeño de sus funciones únicamente tiene atribuida parte de la competencia administrativa, para actuar como órgano del mismo ente estatal.

**El servicio público particular divisible debe ser efectivo;** para que surja la obligación tributaria la actividad desarrollada por el Estado debe ser efectivamente prestada, no basta con la posibilidad de prestar el servicio.

Los “derechos” frente a las demás especies de contribuciones presenta una variante, el hecho generador de la obligación tributaria no nace por un acto unilateral del Estado sino por un acto de voluntad, el particular solicita la prestación de un servicio público del cual se va a beneficiar de manera directa y específica, el Estado en este supuesto esta disponible ante la solicitud, en ningún momento presta esta clase de servicios de manera espontánea.

Ya quedo establecido que toda contribución debe ser proporcional ante este principio encontramos la siguiente variante.

La proporción consiste en la obligación que tiene todo ciudadano de contribuir para los gastos públicos en relación a su respectiva capacidad económica, en los “derechos” el principio de proporcionalidad resulta inaplicable, ya que para determinar el monto de la obligación no se considera la capacidad contributiva del contribuyente sino el costo que para el Estado representó la prestación del servicio.

En la legislación fiscal mexicana se define a los “derechos” en la fracción IV del artículo 2º del CFF como “las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trata de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

La definición transcrita deja claro el carácter tributario de los “derechos” y considera dos supuestos normativos que generan la obligación de pagar “derechos”:

- El primer supuesto consiste en el hecho de recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

- El segundo supuesto es el hecho de aprovechar bienes de dominio público.

Nosotros consideramos que los “derechos” son una contraprestación, elemento esencial de vital importancia que la definición no contempla, pues marca la diferencia ante las demás contribuciones y nos permite entender mejor esta figura tributaria.

### **1.1.2 Contribuciones de mejoras**

En cumplimiento de sus funciones el Estado realiza obras públicas con el propósito de beneficiar a la sociedad en general, pero es posible que por estas obras resulten beneficiados en forma particular determinadas personas, beneficio que puede traducirse en el incremento del valor de su propiedad inmobiliaria.

Ante este beneficio adicional que obtiene una minoría de la sociedad se pensó que era justo que los beneficiados de forma adicional contribuyan para el financiamiento de la obra en proporción al beneficio percibido, a tal necesidad responde la “contribución de mejoras”.

Esta figura tributaria tiene diferente denominación por ejemplo impuesto especial, tributo especial, contribución especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación o simplemente

contribuciones, nuestra legislación fiscal las denomina “contribuciones de mejoras”.

Para comprender lo que es una “contribución especial o de mejoras” y el papel que tiene dentro de la relación jurídica tributaria, vamos a comentar una tesis que explica las circunstancias que le dieron origen, esta tesis fue desarrollada por destacados economistas ingleses durante el último tercio del siglo XIX, es conocida como “La teoría del incremento no ganado” (Unearned Increment) para continuar con la explicación y no perdernos en un exhaustivo análisis técnico transcribimos la resumida explicación que da a esta tesis Adolfo Arrijo Vizcaíno “cuando un particular adquiere un bien inmueble ubicado en una zona no urbanizada de una ciudad a un precio relativamente bajo, lo hace, por regla general, con el propósito de especular. La especulación consiste en que dicho particular, después de su adquisición, se concreta a esperar a que, debido al inevitable crecimiento de la propia ciudad, el Estado se vea obligado a llevar a cabo en la zona de ubicación del predio las llamadas obras de urbanización o de infraestructura, como también se les conoce, y que normalmente consisten en pavimentación, construcción de banquetas, atarjeas, redes de suministro de agua potable, alumbrado público, sistema de recolección de basura, vigilancia policial, áreas verdes, etc. Al concluirse estas obras, en forma automática e inmediata el predio de que se trate aumenta de valor, puesto que, comercialmente hablando, siempre tendrán una mayor cotización los inmuebles ubicados en zonas urbanizadas que los que se encuentran en áreas en donde no se disfruta de los servicios ciudadanos fundamentales. Por consiguiente, después de un determinado periodo, el particular ha visto incrementarse el

valor de su predio sin haber tenido que realizar ninguna erogación, trabajo o esfuerzo para lograrlo, simplemente se ha concretado a dejar que el tiempo transcurra ya que el Estado tenga que cumplir con el ineludible deber de suministrar los correspondientes servicios públicos de urbanización. Por lo tanto, debido a la acción económica y material del Estado, el particular de nuestro ejemplo obtiene un incremento o plusvalía en el valor comercial del inmueble de su propiedad, sin haber hecho absolutamente nada para ganarlos, por eso los economistas ingleses del siglo pasado definieron atinadamente esta situación como la de un “incremento no ganado “, puesto que mediante ella se facilita el rápido enriquecimiento de los adquirentes de predios en zonas semiurbanas, pero susceptibles de urbanización a corto o mediano plazo”.<sup>10</sup>

Por lo expuesto podemos establecer que la “contribución de mejoras” es una figura jurídica tributaria destinada a gravar única y exclusivamente la plusvalía obtenida por consecuencia de las obras de urbanización que el Estado realiza.

En oposición a la “tesis del incremento no ganado” existe una tendencia que ha sido adoptada por la legislación fiscal mexicana identificada como la “tesis de la recuperación del costo”, ésta tesis parte de la misma filosofía de la “tesis del incremento no ganado”, al considerar justo gravar a los particulares propietarios de inmuebles que se enriquecen a costa de los servicios y obras que realiza el Estado; en lo que no coincide es en los elementos a considerar para identificar la base gravable y determinar el monto a pagar.

---

<sup>10</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Págs. 377 y 378.

La “tesis del incremento no ganado” toma como base gravable la plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente respecto al valor comercial de su predio como consecuencia de las obras y servicios de urbanización.

La “tesis de la recuperación del costo” toma como base gravable el costo de las obras y servicios de urbanización distribuyéndolo entre los contribuyentes que resultan beneficiados de manera especial.

El razonamiento que expone la “tesis de la recuperación del costo” implica una doble tributación, toda vez que los servicios y obras de urbanización deben ser sufragados con la recaudación de ingresos por concepto de impuesto (impuesto predial para ser más específicos), sin embargo, el fisco obtiene de las contribuciones de mejoras un pago por el costo de las obras y servicios duplicando sin lugar a dudas el objeto gravable para la satisfacción de una misma necesidad.

Ahora demos un vistazo de cómo definen los doctos en Derecho Tributario las “contribuciones de mejoras”:

Francisco De la Garza “la contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica”.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> De la Garza Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág.348.

Emilio Margáin Manautou “la contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica”.<sup>12</sup>

Raúl Rodríguez Lobato “contribución especial es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad”.<sup>13</sup>

Adolfo Arrijoa Vizcaíno “la contribución especial o contribución de mejoras son prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate”.<sup>14</sup>

Esta última definición nos parece la más adecuada, puntualicemos los elementos que la conforman.

---

<sup>12</sup> Margáin Manautou Emilio. Ob. Cit. Pág.112

<sup>13</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Ob Cit. Pág. 84

<sup>14</sup> Arrijoa Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Pág. 383

**Es una prestación**, deriva de un acto unilateral por parte del Estado, éste decide en que momento y que zonas son prioritarias para la realización de una obra o la prestación de un servicio, el contribuyente se coloca como causante de una contribución de mejoras aún en contra de su voluntad.

Esta idea puede quedar clara con el siguiente ejemplo, un grupo de comerciantes de un mercado sobre ruedas solicita a la Administración Pública la pavimentación de la calle en la que comercian, se da respuesta a su demanda y por tal motivo los propietarios de inmuebles que se localizan en la zona beneficiada están obligados al pago de “contribuciones de mejoras”; si bien es cierto que el propietario del inmueble no solicitó el servicio público y que el beneficio fue en general tanto para los comerciantes como para las personas que transitan a diario por la calle, el particular dueño del inmueble obtiene un beneficio adicional, directo y específico en el incremento del valor económico de dicho bien.

**La contribución de mejoras se genera por la prestación de un servicio público general indivisible**, este tipo de servicios son aquellos que pueden ser aprovechados indistintamente en todo tiempo por cualquier persona sin distinción alguna, por ello la ley aplicable o autoridad competente no tiene los elementos o mecanismos adecuados para identificar e individualizar a los usuarios y más complicado es detectar el beneficio. Ejemplo de estos servicios son las avenidas, banquetas, plazas públicas, jardines, etc.

**El sujeto pasivo de la contribución de mejoras debe tener un atributo especial**, para ser causante de esta obligación debe ser propietario de un bien inmueble, éste debe ubicarse dentro del área de beneficio por obras de urbanización realizadas por la Administración Pública.

Es importante este punto pues no basta en colocarse en la hipótesis normativa, es esencial que el causante cumpla con la calidad especial de propietario de un bien inmueble, ya que esta calidad no es esencial para la causación de las demás especies de contribuciones, esta es una variante que la caracteriza ante las demás especies.

La definición que nos ocupa hace referencia a dos métodos que existen para determinar el monto a pagar por concepto de “contribuciones de mejoras”:

1. Se considera como base gravable la plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente, que se refleja en el valor comercial de su predio como consecuencia de obras y servicios de urbanización.
2. Se considera como base gravable el costo de las obras y servicios de urbanización distribuido entre los contribuyentes que resultan beneficiados de forma especial y directa.

La “contribución de mejoras” como a toda especie le es aplicable los elementos que caracterizan a los tributos:

- Es una prestación patrimonial definitiva.
- El cobro debe ser general y obligatorio; esto es, que todos aquellos propietarios de inmuebles que se encuentran dentro del

radio de beneficio por obras de urbanización, están obligados sin excepción alguna al pago de contribuciones de mejoras que se le puedan atribuir.

- Son impuestas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio mediante una ley, requisito esencial que ya hemos comentado pero que no podemos dejar de mencionar, pues con ello se busca dar certeza jurídica al contribuyente y frenar los actos arbitrarios por el poder público.

El distintivo que presenta la “contribución de mejoras”: ante las demás contribuciones se presenta en el hecho generador ya que se deben dar los siguientes elementos para su configuración:

- Que el particular sea propietario de un bien inmueble ubicado en la zona donde se va a realizar una obra pública.
- La realización de una obra o servicio público por parte de la Administración Pública.
- Que se de una relación causal entre estos dos elementos, es decir, que por la realización de una obra o servicio público el inmueble incremente su valor económico.

El beneficio que obtiene el propietario del inmueble es diferente y adicional al que percibe la comunidad en general, éste debe ser notorio.

La legislación fiscal define a las “contribuciones de mejoras como las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas (art. 2, fracc. III del CFF).

Otro tipo de “contribuciones de mejoras” poco usuales, pero que son consideradas por nuestra legislación fiscal son las “contribuciones por gastos”, cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que indican un gasto público o incremento del gasto público.

La “contribución por gasto” es una obligación tributaria cuya hipótesis normativa esta contemplada en una ley, la prestación se determina en dinero que debe ser pagada al ente público de que se trate, por el gasto que se provoca.

El hecho generador consiste en que una persona física o moral de carácter privado, al realizar determinadas actividades privadas de carácter lícito, provoca que un ente público ya sea Federal, Estatal o Municipal, erogare determinados gastos que guardan una relación directa con la actividad que se realiza en forma individual.

Es necesario puntualizar que el autor del hecho generador es el particular al provocar el gasto y no el ente público.

Este tipo de contribuciones se da cuando por ejemplo: Una estación de radio organiza un evento masivo en el Zócalo del Distrito Federal, para premiar a lo

mejor de la música pop en español, para que el evento tenga orden y seguridad solicita el apoyo del la policía para resguardar y vigilar el evento; esta actividad genera una “contribución por gasto”, porque los policías asignados únicamente tienen como función realizar la inspección y vigilancia del evento y no están al servicio de la comunidad.

Esta figura tributaria la consideramos como subespecie de las “contribuciones especiales”, sin embargo, en la legislación fiscal federal son clasificadas como “derechos”.

### **1.1.3 Aportaciones de seguridad social**

La siguiente figura tributaria que nos corresponde analizar son las “aportaciones de seguridad social”, tema estudiado desde diversos puntos de vista, hay quienes opinan que se trata de una contribución especial otros están convencidos de que se trata de una figura parafiscal.

En nuestro país destacan como “aportaciones de seguridad social” las cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

El CFF establece que “las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de

seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado artículo 2, fracc. II del CFF.

La postura que toma el legislador mexicano es darle carácter tributario a las “aportaciones de seguridad social” al señalar que:

- Deben estar establecidas por el Estado a través de una ley.
- Deben ser proporcionales y equitativas.
- Su pago es general y obligatorio.

El hecho generador de la obligación de esta figura tributaria es la que marca su característica que nos permite distinguirla de las demás, éste se configura de la siguiente manera:

**Elemento objetivo o material:** soportar obligaciones en materia de seguridad social y ser sujeto sustituido por el Estado en su cumplimiento o bien ser beneficiario directo de los servicios de seguridad social.

**Elemento subjetivo:** tiene la calidad jurídica de contribuyente a título de aportación de seguridad social toda persona que tenga la condición jurídica de sujeto sustituido o de beneficiario de servicios de seguridad social.<sup>15</sup>

Por todo lo expuesto en el desarrollo del presente trabajo nos inclinamos hacia la postura de que las “aportaciones de seguridad social” son como su nombre lo indica, aportaciones económicas, el legislador le da el carácter tributario para tener un pago rápido con la posibilidad de exigirlo coactivamente y en caso de

---

<sup>15</sup> Cfr. Jiménez González Antonio. Ob. Cit. Pág.110

incumplimiento aplicar el procedimiento administrativo de ejecución fiscal, éstas aportaciones responden para satisfacer una necesidad de vital importancia, la asistencia social. Son tripartitas porque una parte la aporta el Estado, la otra el patrón y el resto el trabajador.

Como puede advertirse no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones.<sup>16</sup>

#### **1.1.4 Impuestos**

Los impuestos son una figura jurídica tributaria de gran relevancia desde el punto de vista cuantitativo, debido a que representan la principal fuente de ingresos para el Estado.

Por su importancia los impuestos son la figura tributaria más estudiada por la doctrina es por ello que existen un sin número de definiciones, por tal situación citamos la que a nuestro juicio nos parece más específica y completa, es la que nos ofrece el autor Francisco de la Garza “el impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex – lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinado al gasto público”.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> Cfr. Arriola Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Pág. 360

<sup>17</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág.

Desglosemos los elementos de la definición para su mejor comprensión:

**El impuesto es una prestación**, deriva de acto unilateral del Estado, no hay contraprestaciones, debe quedar claro que a cambio del pago que hace el contribuyente al Estado por concepto de impuestos, este no recibe algo concreto, específico e inmediato.

Es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago del particular y la actividad del Estado. Esto explica la resistencia del particular al pago de los impuestos, paga sin compensación alguna, por eso la ley la llama “prestación”.<sup>18</sup>

**El impuesto debe estar establecido en una ley**, esto es para que tenga existencia y validez jurídica.

**El impuesto es una obligación**, ya que deriva de un acto unilateral del Estado este puede exigir su cumplimiento forzoso, no se considera la disponibilidad del contribuyente para contribuir a los gastos públicos.

**El hecho generador del impuesto no es una actividad del Estado**, es decir, lo que genera la obligación es un hecho que solo se puede atribuir al sujeto deudor, la concretización de este hecho no depende de un acto o servicio de la Administración Pública.

---

<sup>18</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas, Porrúa, México, 1994, pág. 49

**El impuesto debe ser proporcional y equitativo**, se determinan en función a la capacidad económica, es decir, a la posibilidad que tenga de acuerdo a su ingreso o utilidad y la aplicación de la norma jurídica es general sin distinción alguna a todo aquel que se coloque en el supuesto que señala la ley.

**El destino del impuesto es sufragar el gasto público**, el Estado tiene la obligación de destinar los ingresos obtenidos por concepto de impuestos a lo previsto en el presupuesto de egresos.

La diferencia que identificamos de los impuestos ante las demás contribuciones, es el hecho generador de la obligación tributaria no se encuentra vinculado con el actuar del Estado, se genera sin su intervención.

El CFF establece que “impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en la fracción II, III y IV de este artículo (art. 2, fracc. I del CFF).

Definición muy criticable debido a que no cumple con el fin de definir, se limita a mencionar los elementos que dan naturaleza jurídica al tributo y lo único que consigue es dejar claro lo que no es un impuesto.

Por tal motivo nosotros adoptamos la definición que da el maestro Francisco de la Garza “impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege. Cuyo

presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada al gasto público”.

## **1.2 Artículo 31 fracción IV constitucional**

El Estado tiene potestad tributaria, es decir, facultad para establecer contribuciones que sean necesarias para sufragar el gasto público, de recaudar y administrarlas; poder que entre estas líneas denota muy amplio, pero se encuentra limitado por la Constitución Federal, con el objeto de formar y respetar un Estado de Derecho para lograr la convivencia y la vida en sociedad.

Los límites constitucionales en materia fiscal los encontramos señalados claramente en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal que a la letra dice: “Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Considerando el invocado mandamiento constitucional identificamos los principios constitucionales que toda contribución debe de considerar para que tenga existencia y validez jurídica.

- Principio de legalidad
- Principio de generalidad
- Principio de proporcionalidad y equidad

➤ Principio de destino al gasto público

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha establecido jurisprudencia en los siguientes términos: “De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos” (7ª época, Pleno, Apéndice de 1955, Tomo I, Pleno SCJN, Pág. 173).

Los principios constitucionales representan una garantía individual para el contribuyente, con ello se pretende evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad y dar certeza jurídica de saber en que consiste la obligación tributaria, los alcances que tiene la potestad recaudatoria y sobre todo dejar claro que cuenta con derechos y medios de defensa oponibles al poder público.

El citado precepto somete a la relación jurídica tributaria a un régimen jurídico especial, pero ello no ha resultado una medida efectiva para frenar los abusos y actos de corrupción por parte del poder estatal, se ha dado el caso que aún respetando los lineamientos constitucionales se emiten normas jurídicas tributarias injusta e incluso absurdas, claro ejemplo de ello es lo que ocurrió en

1853 en la administración del General Antonio López de Santa Ana, se decretaron impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros, impuestos claramente injustos y sin ningún fundamento jurídico ni social.

Los principios que consagra la Constitución son el eje rector de todo el orden jurídico fiscal, toda norma que lo integra debe de reflejar y respetar estos principios, de no ser así asumirían el carácter de inconstitucionales, ya sea porque no los respetan o los contradicen.

No olvidemos que las normas constitucionales establecen la base de un orden jurídico de cualquier Estado, es por ello que las normas jurídicas tributarias deben de respetar las disposiciones constitucionales para salvaguardar un Estado de Derecho y no transgredir la esfera jurídica de los contribuyentes.

### 1.2.1 Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene su fundamento en la fracción IV del artículo 31 constitucional, señala como **obligación** de los mexicanos **contribuir al gasto público** de la Federación, Estado o Municipio en que residan **de la manera que dispongan las leyes**.

Por mandato constitucional toda relación jurídica tributaria debe establecerse mediante una ley, esta idea se expresa en el aforismo latino “**nullum tributum sine lege**”, no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen; en consecuencia nadie puede ser obligado a soportar el cumplimiento de una

obligación tributaria sí la causa para su exigencia no se halla prevista en una ley en sentido formal y material.

Con relación a este principio la Constitución Federal establece en la fracción VII del artículo 73 que, “el Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”; del artículo invocado se desprende el “principio de reserva de ley”. Este significa que sólo mediante ley votada, aprobada y expedida por el Congreso se podrá exigir al gobernado el pago de contribuciones.

El “principio de reserva de ley” exige que toda ley que establezca y regule una contribución debe ser emitida únicamente por el órgano del Estado que tenga conferida la potestad legislativa.

En otro orden de ideas ningún otro órgano del Estado puede determinar quiénes han de pagar cada tributo, ésta es una atribución constitucional exclusiva del legislador.

En nuestro sistema tributario rige la reserva relativa de ley, esto se refiere a que sólo ciertos ámbitos de la materia tributaria deben ser regulados por normas con rango de ley, el resto por normas distintas a la ley, por ejemplo el reglamento.

Para cumplir con el principio de legalidad y el de reserva de ley, las contribuciones deben estar establecidas en una ley, ley que debe cumplir con

el proceso legislativo que en materia fiscal ordena la Constitución General que de acuerdo con el artículo 72 todo proyecto sobre contribuciones deberá presentarse, en primer término, ante la Cámara de Diputados (Cámara de origen) si esta lo aprueba, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores (Cámara revisora), para conocer en segundo término; aprobado por dicha Cámara se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer, lo publique de inmediato, para que entre en vigor.

Hay que observar que en el proceso legislativo para emitir una ley que imponga cargas tributarias la Cámara de Diputados siempre será Cámara de Origen en lo que se refiere a la discusión para el establecimiento de contribuciones, con ello se cumple con lo señalado en la fracción IV del artículo 74 constitucional que establece como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados: examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, **discutiendo primero las contribuciones, que a su juicio, deban decretarse para cumplirlo...**

Al respecto podemos señalar que el principio de reserva de ley “entraña el inalienable derecho social a la autoimposición, merced a él se garantiza que la sociedad no soporte más cargas tributarias que aquellas que la misma se autoimponga. Hay en su base la sustentación una expresión de voluntad democrática en el sentido de que aquello que a todos afecta deba ser aprobado por todos”;<sup>19</sup> es por ello que la Cámara de Diputados como representante del pueblo discute en primera instancia las contribuciones.

---

<sup>19</sup> Jiménez González Antonio. Ob. Cit. Pág. 152

En la ley el legislador debe señalar con gran precisión los elementos que resulten necesarios para individualizar y fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria; nos referimos a todos aquellos elementos que son estructurales y dan viabilidad a la contribución y son:

- A. Sujeto pasivo** se debe señalar con toda precisión la persona física o moral, que sea causante de cada tributo.
- B. Objeto** es el hecho generador de la obligación por su importancia debe estar definido con la mayor exactitud posible, señalando los supuestos, circunstancias especiales y temporales que pueden presentarse.
- C. Tasa, cuota o tarifa** debe ser señalada ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la formula matemática que debe utilizarse para el cálculo.
- D. Base gravable** es la porción de ingreso, rendimiento o utilidad gravada a la que se le va aplicar la tasa, cuota o tarifa para determinar el monto a pagar.
- E. Fecha de pago** deben ser señalados con precisión para dar oportunidad al contribuyente de planear su pago de acuerdo a sus demás gastos.
- F. Sanciones aplicables** es necesario que queden claras pues el contribuyente debe tener conocimiento que ante el incumplimiento será acreedor de una sanción.

Cuando una ley fiscal considera cada uno de estos elementos al regular una contribución se eliminan en gran medida los abusos por parte de los órganos de recaudación pues estos no pueden establecerlos arbitrariamente para beneficio propio.

Con el “principio de legalidad” el legislador garantiza que el obligado tenga conocimiento de la obligación tributaria, los alcances del poder tributario del Estado, las sanciones aplicables por incumplimiento, los derechos con los que cuenta y puede hacer valer en caso de abusos y actos arbitrarios por parte del Fisco.

Podemos concluir diciendo que la Ley es un instrumento que limita el ejercicio del poder público, pues éste sólo se puede manifestar en los términos previstos por aquella.

### **1.2.2 Principio de generalidad**

El principio de generalidad deriva del principio de legalidad, por que toda contribución para ser valida y eficaz debe estar prevista en una ley, la ley es de aplicación general por ello es atribuible a las contribuciones este elemento.

“El principio de generalidad en la tributación no entraña la exigencia de que los tributos, para responder a ella, deban de afectar a todos los que integran una comunidad. En materia tributaria la generalidad se realiza de la misma manera a como se hace respecto a la ley. Una ley para ser general no debe necesariamente afectar o proyectar sus efectos respecto a todos los integrantes de la sociedad, la generalidad de la ley se da cuando las consecuencias de los diversos supuestos legales se proyectan por igual al respecto a todos los que caen en el mismo”.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Jiménez González Antonio. Ob. Cit. Pág. 204

Con otras palabras el “principio de generalidad” consiste en que la ley obliga a cumplir con la obligación tributaria a aquellas personas físicas o morales que cumplan con la hipótesis normativa señalada en la ley, sólo será exigible el pago de la contribución a aquel que lleve a cabo el hecho generador del tributo.

Una vez que se cumpla con el hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria se tiene que pagar, el Fisco está facultado para exigir de forma coactiva el pago una vez transcurrido el plazo que marca la ley para hacerlo, de no hacerlo en tiempo y forma se pueden presentar consecuencias graves para el particular, por ejemplo, embargo o secuestro administrativo de bienes para garantizar el crédito fiscal adeudado.

Consideramos que la generalidad de las contribuciones se debe considerar y plantear desde el momento en que el legislador constituye el hecho generador de una contribución; pues sí sólo atribuye la condición de contribuyentes a un sector de los que realizan el supuesto normativo de la obligación tributaria, está incumpliendo desde el establecimiento de la contribución con dicho principio.

### **1.2.3 Principio de proporcionalidad y equidad**

La Constitución Federal establece que al contribuir para los gastos públicos los obligados deben hacerlo “de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (art. 31, fracc. IV constitucional).

En torno a estos principios existe polémica pues hay criterios que consideran que se trata de un solo principio y otros que se trata de dos principios diferentes que guardan una relación estrecha.

Para determinar nuestra postura comencemos por saber que se entiende por “proporcionalidad”, “es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”.<sup>21</sup>

Es relevante señalar que cuando un particular cumple con el pago de una contribución experimenta una disminución en su patrimonio, por ello que el monto a pagar se determina en función a su capacidad económica.

La capacidad económica se refiere a que el contribuyente aportará al Fisco una parte razonable de sus ingresos, rendimientos o utilidades, pagará cantidades que no representen la totalidad de sus ingresos o sean ruinosos.

Una vez que se cumple el hecho generador de la obligación tributaria, la norma jurídica se individualiza al caso concreto para determinar el monto a pagar con relación a su capacidad económica.

“La equidad significa la aplicación de justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias”.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Pág 256

<sup>22</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Pág 259.

En otro orden de ideas la equidad en la norma tributaria se manifiesta cuando al aplicarla da el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que cumplen con el supuesto y se encuentran en idéntica situación, la ley no hace distinción alguna, su aplicación es general al que resulta obligado.

En relación a los dos principios que son objeto de análisis el maestro Emilio Margáin Manatou, considera que “son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcionalidad y equidad”. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.<sup>23</sup>

Nosotros también nos inclinamos en considerar que el principio de proporcionalidad y el de equidad son diferentes pues cada uno tiene características propias.

Algunas de las diferencias entre ambos principios son las siguientes:

- El principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica del contribuyente y a la correcta aplicación de las cargas, el de equidad se refiere al problema de igualdad de los causantes ante la ley.
- El principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a la tasa, cuota o tarifa, el de equidad se ocupa de los demás elementos, con exclusión de estos.

---

<sup>23</sup> Margáin Manautou Emilio. Ob. Cit. Pág. 109

- El principio de proporcionalidad debe inspirarse en criterio de progresividad, el de equidad se basa siempre en una noción de igualdad.
- El principio de proporcionalidad busca la implantación de la justicia en todo el sistema tributario, el de equidad busca la aplicación de justicia a casos concretos.
- El principio de proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, el de equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio.<sup>24</sup>

En lo tocante a este tema el maestro Francisco de la Garza considera que “la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo de los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellos los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal propósito no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las capacidades contributivas de los ciudadanos”.<sup>25</sup>

En relación a este punto la SCJN ha establecido jurisprudencia señalando que “la proporcionalidad radica medularmente en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad

---

<sup>24</sup> Cfr. Arrijo vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Pág.265

<sup>25</sup> De la Garza Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 272

económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de las tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada en la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad, radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar

una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula” (7ª época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pág. 171).

Es notorio que tanto la doctrina como el criterio de la Corte coinciden en considerar que se trata de dos principios diferentes, que tienen la misma finalidad y que están estrechamente relacionados.

Por lo expuesto consideramos que el principio de proporcionalidad y el de equidad son diferentes y tienen un fin en común, la de lograr una justicia tributaria; es decir tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, partiendo para ello de la capacidad económica de cada contribuyente.

#### **1.2.4 Principio de destino al gasto público**

La Constitución Federal señala “que es obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio en que residan” (art. 31, fracc. IV constitucional), es en estas líneas donde tiene fundamento el principio que nos ocupa.

Por lo establecido en la Constitución se condiciona la obligación de soportar el pago de la contribución al hecho de que el producto de la recaudación de éste se destine para financiar el gasto público.

Para iniciar el análisis de este principio es necesario tener claro que es el “gasto público”, la SCJN al respecto ha establecido jurisprudencia diciendo: “Por gasto público no debe entenderse todo lo que pueda hacer el Estado; sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la fracción IV, del artículo 31 constitucional, la obligación para contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los Estados, y los municipales para los de los Municipios...” (9ª época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, Pág. 191).

Al respecto no estamos de acuerdo con el criterio de la Corte, porque los gastos públicos no sólo pueden ser los que emanen de las funciones y servicios públicos.

Nosotros nos inclinamos por la postura del maestro Ernesto Flores Zavala al considerar que gasto público “es todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir para el desarrollo de su actividad legal”.<sup>26</sup>

Valdés Valtierra considera “que para que exista gasto público es necesario que:

- La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, de los Estados o Municipios.

---

<sup>26</sup> Flores Zavala Ernesto. Ob. Cit. Pág. 252.

- Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o de los otros Poderes de la Unión, de los Estados o Municipios.
- Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto”.<sup>27</sup>

El principio de destino al gasto público tiene gran relevancia debido a que en él se justifica la facultad que tiene el Estado para establecer, recaudar y administrar los ingresos provenientes de las contribuciones, pues estos ingresos costean los servicios públicos que presta el Estado y financian la actividad administrativa. Además de que éste principio constituye una nota que distingue a los tributos de figuras similares que tienen contenidos patrimoniales y que tienen origen en el poder de imperio del Estado, tales como el decomiso de bienes, la sanción pecuniaria, etc., de las cuales el Estado obtiene recursos, pero su afectación no es para financiar el gasto público, sino persiguen un fin distinto, el de reprimir conductas infractoras.

Es por ello que para exigir el Estado el pago de contribuciones tiene el deber por mandato constitucional destinar lo recaudado a sufragar el gasto público.

Concluimos diciendo que si no tuvieran este destino no se tendría motivo para establecer tributos y habría ciudadanos que con justa razón se negarían a mantener a un Estado que no le pudiera satisfacer sus necesidades.

---

<sup>27</sup>Valdés Valtierra Miguel, citado por De la Garza Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 288

### 1.3 Tipos de impuestos

El “impuesto” ha presentado una evolución notable, es por ello que en la doctrina se han clasificado, con la finalidad de comprender mejor sus alcances y diversas categorías.

Tener conocimiento de las clasificaciones de los “impuestos” resulta de gran utilidad para el legislador, ya que este puede “saber cual es el gravamen apropiado para las actividades que se desean gravar y sí es el adecuado para la economía del Estado o región en que se desea establecer”.<sup>28</sup>

Los doctos del Derecho Tributario han elaborado diferentes clasificaciones, sin embargo, para los efectos de la presente investigación nos ocuparemos de tres tipos de impuestos: impuestos directos, impuestos indirectos y los impuestos extrafiscales.

La clasificación tradicional divide a los impuestos en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos, al respecto existen diversos criterios para sustentar tal clasificación, haremos mención de algunos.

El criterio administrativo, sustenta la distinción entre ambos impuestos atendiendo a la manera en que se recaudan, por lo tanto, son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que permiten llevar un registro de los

---

<sup>28</sup> Margáin Manautou Emilio. Ob. Cit. Pág. 89

contribuyentes; los impuestos indirectos son aquellos que gravan hechos aislados y accidentales por lo que no permiten realizar un padrón o registro de los contribuyentes.<sup>29</sup>

El criterio de incidencia, sustenta la distinción entre ambos impuestos en la posibilidad de traslación del impuesto, por lo tanto, “son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo pueden recuperar de otras personas, y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo”.<sup>30</sup>

El criterio económico, sostiene que la distinción entre ambos impuestos está en función a lo que gravan, por lo tanto, son impuestos directos aquellos que gravan utilidades o rendimientos y son impuestos indirectos aquellos que gravan ingresos provenientes del consumo.<sup>31</sup>

A nuestro juicio, este último criterio sí nos permite distinguir a los impuestos directos de los impuestos indirectos ya que se adecua a la tendencia actual que el legislador en materia fiscal expone.

Por lo que respecta a los “impuestos extrafiscales” debemos señalar que, un impuesto tiene fin fiscal cuando es diseñado para la obtención únicamente de recursos para cubrir los gastos generales del Estado. Los “impuestos extrafiscales” son aquellos que por su imposición se obtienen recursos pero

---

<sup>29</sup> Cfr. Rodríguez Lobato Raúl. Ob. Cit. Pág 68

<sup>30</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Ob. Cit. Pág. 67

<sup>31</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio. Ob. Cit. Págs. 89 y 90

están diseñados para provocar ciertos efectos, ya sea en una actividad económica o en la sociedad en general.

Los impuestos representan una fuerza económica que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas o para favorecer aquellas que se consideren buenas y que representen adelantos económicos para el país.

### **1.3.1 Directos**

“Los impuestos directos son aquellos que tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos”<sup>32</sup>; como ejemplo de estos tenemos al impuesto sobre la renta, impuesto sobre herencias y legados, impuesto sobre donaciones, etc.

No debemos descartar que toda figura tributaria es objeto de críticas y observaciones, por tal motivo a continuación señalaremos sus ventajas y desventajas.

Los impuestos directos presentan las siguientes ventajas:

- Aseguran al Estado una renta cierta, debido a que éste tiene identificadas a las personas que pagan este impuesto y tiene conocimiento de su capacidad económica, lo que le permite calcular el rendimiento del impuesto.

---

<sup>32</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 515

- Hace posible la justicia fiscal porque se tiene conocimiento de quién es el contribuyente y su capacidad económica, lo que permite aplicar exenciones o deducciones de acuerdo a la ley y al caso concreto.

Como desventajas podemos señalar las siguientes:

- Son muy sensibles a los contribuyentes ya que estos tienen conocimiento de la cuantía de su obligación tributaria y saben que por el pago que realizan no reciben contraprestación alguna, por ello hay apatía en su pago.
- Por otra parte si existieran únicamente este tipo de impuestos se establecerían cuotas muy elevadas, factor que influye en gran medida en la evasión fiscal.
- Son poco productivos porque no permiten un control exacto de la base gravable, pues esta es determinada por el causante o por autoridad administrativa.
- No gravan a un sector social considerable, por ejemplo, a aquellas personas que perciben ingresos inferiores al mínimo de existencia.

### **1.3.2 Indirectos**

“Los impuestos indirectos son aquellos que tienen por objeto gravar los ingresos provenientes de operaciones de consumo”;<sup>33</sup> ejemplo de este tipo de impuestos son el impuesto al valor agregado que se causa por la enajenación

---

<sup>33</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 515

de bienes, por la prestación de un servicio, por el uso o goce temporal de bienes, por la importación y exportación de bienes, etc.

Las ventajas que refiere esta categoría de impuestos son:

- Son más productivos porque se recaudan en el momento en que se cumple con el supuesto normativo y gravan a todo un sector de la sociedad.
- Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan en el precio de las cosas y se pagan en proporciones muy pequeñas.
- Tienen elasticidad, es decir, que sus cuotas no son fijas y permiten un incremento (medida que debe ser bien analizada ya que puede traer efectos negativos).

Las desventajas son:

- No son justos, porque los contribuyentes están obligados en las mismas condiciones pero no en función a su capacidad económica para contribuir, establecen cuotas fijas que son aplicables a todo aquel que se coloque en el supuesto de la norma jurídica.
- Para su recaudación se requiere de un numeroso personal lo que implica un gasto al Fisco.
- Repercuten de manera directa en la industria y el comercio, por ejemplo, los impuestos aduanales obligan a que el tránsito de mercancías sólo se realice por lugares autorizados, dando lugar a la concentración de

personas en lugares determinados y el desarrollo de la industria en zonas específicas.

- Por su elasticidad las cuotas llegan a ser muy altas lo que da lugar a la disminución de la demanda, provocan el desinterés de mantener márgenes de calidad e incluso a la falsificación de la mercancía (es lo que conocemos actualmente como mercancía pirata).

En este orden de ideas consideramos que todo sistema tributario no puede basar su funcionamiento en una sola categoría, por tanto, los debe de combinar, para intentar conseguir un equilibrio entre las fuentes que se gravan y disminuir en la medida de lo posible la evasión fiscal.

### **1.3.3 EXTRAFISCALES**

En el desarrollo de la presente investigación hemos afirmado que el Estado tiene potestad tributaria para establecer “contribuciones”, con la finalidad de obtener recursos para dar cumplimiento a sus funciones de Derecho Público, desde esta perspectiva se han clasificado a los “impuestos” en fiscales o extrafiscales, demostrando con ello que los “impuestos” no siempre persiguen el fin financiero.

A los impuestos los han clasificado considerando la finalidad que busca el legislador al establecerlos al respecto existen dos corrientes:

La que sustenta que los “impuestos” únicamente pueden tener fines fiscales, pues se debe tener en cuenta que “la función de un gobierno es utilizar el monopolio de la fuerza pública y su poder de legislar con el objeto de crear las condiciones y el ambiente que le brindan oportunidades al hombre para el desarrollo de sus potencialidades tanto materiales como espirituales, dentro de un marco de libertad”.<sup>34</sup>

En contraposición esta la corriente que postula que los “impuestos” (en general las contribuciones), “no sólo persiguen un fin financiero, sino además deben de explicarse y justificarse en función de otros propósitos, como distribuir la riqueza, estabilizar la economía, estimular la producción y fomentar la creación de empleos, así como conseguir otras finalidades de carácter político, social, moral, etcétera”.<sup>35</sup>

Al respecto, desde nuestra perspectiva, consideramos que un sistema tributario debe contar con ambos tipos de impuestos, ya que por una parte con los impuestos fiscales va obtener ingreso y con los impuestos extrafiscales va dar protección o generar una situación en beneficio de la comunidad que en ocasiones con dinero no es posible, no debemos creer que con el incremento del gasto público o el establecimiento de nuevas contribuciones se puede solucionar las grandes carencias sociales, los “impuestos” también representan un medio de control o estrategia política, con un fin que van desde lo financiero hasta la protección de los derechos fundamentales del ser humano.

---

<sup>34</sup> Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, 2ª ed., IURE Editores, México, 2003, Pág. 115

<sup>35</sup> Ibidem. Pág. 116



## CAPITULO II

### 2. El Impuesto Sobre la Renta en México

En este capítulo abordaremos la evolución y generalidades del Impuesto Sobre la Renta, haremos un somero comentario de los cambios que se han manifestado en las leyes que han dejado huella en el Impuesto Sobre la Renta desde su imposición hasta nuestros días.

La primera Ley del Impuesto sobre la Renta fue nombrada **Ley del Centenario de 1921** desde el punto de vista jurídico representa un mero antecedente. Fue promulgada siendo Presidente Constitucional el general Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda, don Adolfo de la Huerta el 20 de julio de 1921, estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Gravó los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las empresas.

La base del impuesto fueron los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto.

Desde la vigencia de esta Ley se señaló como sujetos del pago a los mexicanos y a los extranjeros, ya sea que estuvieran domiciliados en México o

en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio de la República Mexicana, obligándoseles a calcular la tasa sobre sus ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

Se establecieron algunos casos de exención para sujetos cuyos ingresos alcanzaban hasta la suma de \$100.00 mensuales y algunos otros de carácter general para los diplomáticos, cónsules y personas morales de interés público.

Se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales que tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables del causante moroso, y sobre dicha estimación se pagaría el impuesto. Para los causantes que no estuvieran de acuerdo con las calificaciones podían manifestar su inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), para que ésta examinara las pruebas presentadas; este es el comienzo del recurso de reconsideración administrativa.

En el artículo 6o. se estableció como destino de recaudación, dedicarla exclusivamente a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y realizar obras indispensables que habilitaran nuestros puertos; esas necesidades que desde entonces se consideraban urgentes, ya que el Impuesto del Centenario se iba a dedicar a resolver esos grandes problemas nacionales, ya que se necesitaban líneas propias de navegación, y reconstruir los puertos marítimos.

El impuesto se pagó en estampillas que llevaban la leyenda "Centenario". Las distintas actividades que fueron gravadas, las denomino esta Ley "Cédulas" y a las tasas del gravamen, según los renglones que constituyen el ingreso en cada caso, se les llamó "Categorías".

Es de vital importancia señalar que la base del impuesto la constituían los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921, por tal motivo no se estaba gravando a los causantes de acuerdo con su capacidad económica, ya que para lograr este fin se debe considerar como base de impuesto la utilidad, pues es la que modifica su patrimonio.<sup>36</sup>

El 21 de febrero de 1924, siendo todavía Presidente de la República el general Alvaro Obregón, su ministro de Hacienda, Ing. Alberto J. Pani, le propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario, sólo que con carácter permanente, la que **se promulgó el 21 de febrero 1924, denominándose "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas"**. Como requisito de carácter constitucional, esta Ley se apoyaba en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Erario Federal y en los incisos c) y d) de la fracción XII del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación.

---

<sup>36</sup> Cfr.[http:// www.shcp.gob.mx/estruc/antecede.html-40k](http://www.shcp.gob.mx/estruc/antecede.html-40k)

Este ordenamiento marca la implantación del impuesto en México, por haber sido ya de carácter permanente, en tanto que el anterior sólo se aplicó de manera transitoria. Se estructuró en dos grandes capítulos que atendían a:

- Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.
- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

Es importante señalar que ésta es la primer Ley que adoptó un sistema de control de causantes, en donde los propios contribuyentes ayudan a las autoridades fiscales a ejercer las facultades de vigilancia y control, obteniendo con ello mejores resultados en cuanto a la recaudación, creando la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados, es decir, por ser una obligación un patrón no olvidaría retener el impuesto sobre productos del trabajo a cargo de sus trabajadores, porque él mismo los tendría que pagar.

Respecto al impuesto sobre las utilidades de sociedades y empresas, no distinguió el tipo de negocio, gravaba la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año. Lo que refleja dos situaciones importantes, la primera es que se establece un régimen general para las empresas, ya que atendía al sujeto y el negocio de donde se obtenía la utilidad y no a la fuente del ingreso, la segunda, consiste en que olvida gravar el crédito factor que modifica el patrimonio de sociedades y empresas.

El pago de este impuesto federal era también por medio de estampillas, se tenía la obligación de realizar declaraciones de ingresos sólo a través de las formas aprobadas por la SHCP, las cuales debían ser entregadas a las oficinas receptoras para que fueran revisadas por las Juntas Calificadoras, se conservó el derecho que tenían los contribuyentes de objetar los acuerdos que dictaran dichas juntas.

Uno de los adelantos que aporta esta Ley al Impuesto Sobre la Renta que actualmente conocemos, es que ya no grava los ingresos brutos, ya que permitió una serie de deducciones para determinar su utilidad gravable.

Otros elementos que permitieron la evolución del ISR, es que del monto de lo recaudado la Federación debía entregar un 10% a la Entidad Federativa y otro 10% al Municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable, también se fijó un término de cinco años para la prescripción por parte del Estado para el cobro de impuesto y multas, que en la actualidad subsiste.

Con esta Ley el legislador tuvo la visión de lo que implica la estructura de un impuesto federal.

Con la experiencia obtenida durante el importante año de la implantación de este impuesto, y para agrupar nuevamente en un código la ley y el reglamento respectivo, al año siguiente se aprobó **la tercera Ley del Impuesto sobre la Renta, llamada a regir dieciséis años, de 1925 a 1941**, que si bien sufrió una serie de reformas y adiciones explicables por la necesidad de incluir en el

impuesto las nuevas manifestaciones del fenómeno económico, en constante expansión, puede afirmarse que fue la que arraigó en forma definitiva este impuesto en nuestro medio, y logró la definición de un conjunto de normas, aún presentes en la legislación en vigor. Esta Ley fue expedida siendo Presidente de la República el general Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani.

Tiene sobre la legislación anterior un mayor criterio de orden, y en sus diversos capítulos se agruparon: las disposiciones generales; las correspondientes a cada una de las siete cédulas que entonces se crearon con sus respectivas tarifas; los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como los preceptos de diversa índole relacionados con la mejor vigilancia del impuesto y, finalmente, el capítulo correspondiente a sanciones. Estas normas, inspiradas en la legislación precedente de 1921 y 1924, tomaron en cuenta la experiencia obtenida en el primer año de implantación del impuesto, considerado, como ya se dijo, la época experimental del mismo.

Agrupó a los causantes en siete cédulas: Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de Capitales, Explotación de Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado (que tenía la tarifa más elevada), Sueldos y Honorarios de Profesionistas. Continuaron exentas del pago del impuesto las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio público.

Esta Ley recogió la idea de participación del impuesto establecida en la Ley de 1924, destinando un 10% al Estado y otro 10% al Municipio, pero la condicionó al hecho de que esas entidades no gravaran las mismas fuentes que la Ley de Renta y, en todo caso, que si tales fuentes se encontraban gravadas por los municipios o entidades federativas, éstos redujeran sus tarifas disminuyéndolas en una proporción equivalente al 10% que otorgaría la Federación. Con ello quería evitarse la concurrencia impositiva sobre la misma fuente.

Contempló una forma de pago más flexible ya que el impuesto se podría cubrir en timbres, en efectivo o cualquier otra forma que determinara el Reglamento.<sup>37</sup>

**El 22 de abril de 1925 fue publicado su Reglamento**, por exigencias de la práctica fiscal fue necesario hacerle modificaciones, la que es de notable mención es la del 27 de diciembre de 1930 donde se establecieron lineamientos precisos para la amortización y la depreciación, adoptando el método de línea recta, que actualmente se sigue aplicando.

Por el gran número de reformas y adiciones que se le hicieron al Reglamento, se optó por reordenar las disposiciones en un nuevo Reglamento que fue publicado el 18 de febrero de 1935.

Lo que marcó un retroceso en la legislación fiscal fue que en el gravamen sobre sueldos y honorarios las deducciones por cargas familiares fueron suprimidas y el gravamen volvió a recaer sobre ingresos brutos.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Cfr. <http://www.shcp.gob.mx/estruct/antecede.html-40k>

<sup>38</sup> Cfr. Calvo Nicolau Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Themis, México, 2003. Págs. 195-197

Durante el periodo entre los años de 1931 a 1948, se creó una serie de leyes complementarias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con diversos fines, las cuales podríamos sintetizar en la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la nación, originadas principalmente por el estado de guerra existente en esa época.

- Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos, de 31 de julio de 1931
- Ley del Impuesto Sobre Ausentismo, de 14 de febrero de 1934
- Ley del Impuesto Sobre la Exportación de Capitales, de 29 de agosto de 1946
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1941
- Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes, de 29 de diciembre de 1948

**El 30 de diciembre de 1953 se publicó una Ley que volvió al sistema original de 1925**, que había sido reducido, se modificó su estructura, en distintos capítulos se agruparon las normas de carácter procesal y adjetivo que señalan la manera de cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley.

Se puede afirmar que esta Ley fue perfeccionadora de las normas anteriores; sin embargo, no significó transformación o evolución en la estructura del Impuesto Sobre la Renta.<sup>39</sup>

**Ley del 30 de diciembre de 1964**, esta Ley abandonó el sistema cedular, se dividió en dos Título solamente, correspondiendo uno de ellos al Ingreso Global

---

<sup>39</sup> Cfr. Calvo Nicolau Enrique. Ob. Cit. Págs. 203-205

de las Empresas, y el otro al impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Se incluyeron ya en el cuerpo legal las deducciones que podía efectuar el contribuyente. Esta Ley destaca por el intento de llegar al impuesto global que no se logró del todo; en virtud de que dejaban de acumularse a los demás ingresos que obtuviera una persona física, los intereses que percibiera de ciertos valores de rendimiento fijo o los que obtuviera por concepto de dividendos y los ingresos que derivaran de actividades empresariales, pese a estas deficiencias tubo una vigencia de dieciséis años.

Se incluyeron como sujetos del impuesto no sólo a las personas físicas y a las morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma en la que lo hacían los demás contribuyentes, también se consideró como sujeto del impuesto sobre la renta, a las unidades económicas sin personalidad jurídica. Actualmente la Ley ha dejado de contemplar como sujetos del impuesto a éstas agrupaciones, para establecer el gravamen sólo a cargo de las personas que los integran.

En relación con la percepción de ingresos por los sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, se estableció que no serían acumulables los dividendos o utilidades que fueran percibidos de toda clase de sociedades que operaran en el país o en el extranjero, siempre que estos ingresos correspondieran al causante en su carácter de accionista o socio.

También se estableció que no sería ingreso acumulable el Impuesto al Valor Agregado que se trasladara a los contribuyentes en los términos de la Ley respectiva, ya que el contribuyente sólo funge como intermediario entre el adquirente de los bienes o servicios y el fisco federal.

Esta Ley continuó con el sistema previsto en 1953, que permitía al causante realizar ventas en abonos, al optar por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o bien que acumulara únicamente los abonos que efectivamente le pagaran sus clientes en el ejercicio.

En relación con el costo de ventas, por primera vez en la legislación se dio reconocimiento a la técnica contable, ya que en el artículo 30, fracción II, de la Ley ISR estableció que los ingresos acumulables podía deducirse el costo de las mercancías o los productos vendidos, que se determinaba conforme a lo que denominaba la técnica contable sistema de valuación de costeo absorbente, con bases en costos históricos, estableciéndose también que los inventarios tenían que valuarse por cualquiera de los siguientes métodos: 1) costos identificados, 2) costos promedio, 3) primeras entradas primeras salidas, 2) últimas entradas primeras salidas, y 5) detallistas. Una disposición similar se encuentra en la Ley actual.

Se estableció a partir de 1978 una deducción gratuita conocida como “deducción adicional”, que se implantó por las fuertes tasas de inflación que se presentaron en nuestro país, ya que la tarifa con la cual se calculaba el impuesto no fue modificada desde 1964, y el hecho de que las reevaluaciones

de activo fijo no producían efecto fiscal alguno. Esta deducción adicional prevalece en la Ley actual.

Con respecto a la deducción de la depreciación y la amortización, se continuó con el criterio de establecer tasas de depreciación anual por los activos fijos, pero aumentándose la clasificación de dichos activos.

Por primera vez se introdujo en la Ley la posibilidad de que el contribuyente dedujera de su utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiera sufrido en los cinco ejercicios anteriores. El legislador reconoció que el incremento patrimonial de los contribuyentes en un determinado ejercicio, también se ve afectado por las pérdidas que se hubieran presentado en ejercicios anteriores, con esta disposición se logra la equidad tributaria que se encuentra en la Constitución Política.

Por primera vez se introdujo la posibilidad de deducir los incrementos que hicieran las empresas a la reserva para los fondos de pensiones o jubilaciones del personal. Al respecto se establecieron reglas especiales que tenían que satisfacer los contribuyentes, entre las cuales se encontraba la de que el plan correspondiente estuviera aprobado por la SHCP.

Se consideraron por vez primera en la Ley como ingreso gravable al contribuyente, lo que obtuviera por la adquisición de bienes, como es el caso de la donación, la adquisición por prescripción, aquellos que se obtienen por la adquisición de un bien a un precio inferior a su valor de avalúo.

Se establecieron cantidades que podían deducir las personas físicas por concepto de cargas familiares, que fluctuaban de \$1,500 a \$6,000 anuales por ascendiente, descendiente y cónyuge, con el paso del tiempo se optó por sustituirlas por una cantidad equivalente al salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado a año, así la deducción se iría ajustando automáticamente, en la misma medida en que se incrementa el salario mínimo.

Se estableció también a favor del contribuyente los honorarios médicos y dentales, gastos hospitalarios que efectuara para sí mismo, para su cónyuge o para la persona con quien viviera en concubinato, para sus ascendientes y descendientes en línea recta, condicionando a que éstos beneficiados no tuvieran ingresos propios gravados por la Ley, en una cantidad igual o superior al salario mínimo anual de la zona económica del contribuyente, también se permitió la deducción de gastos de funerales y donativos; éstas deducciones actualmente se siguen considerando en la Ley.

Fue hasta el 4 de octubre de 1977, trece años después de que la Ley entró en vigor, cuando se publicó el Reglamento de la misma. Este ordenamiento tuvo muchos aspectos inconstitucionales, debido a que contenía disposiciones que iban más allá de lo que la Ley señalaba, sin embargo eran cuestiones que beneficiaban a los contribuyentes y por ese motivo no llegaron a trascender en el ámbito judicial.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Cfr. Calvo Nicolau Enrique. Ob. Cit. Págs. 205-211

**El 30 de diciembre de 1980, se publicó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta** fechada el mismo día, que abrogó la del 30 de diciembre de 1964 y la Ley Federal del Impuesto sobre lotería, rifas, sorteos y juegos permitidos, del 30 de diciembre de 1947.

Esta Ley se estructuró en ocho títulos: Título I Generalidades, Título II De las personas morales, Título II A Del régimen simplificado de las personas morales, Título III De las personas morales no contribuyentes, Título IV De las personas físicas (disposiciones generales), Título V De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, Título VI De los estímulos fiscales, Título VII Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales, Título VIII Del mecanismo de transición del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales.

Lo relevante de esta Ley es que contempla como sujetos obligados a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

En su artículo 4- A establece que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente del país de que se trate y cumpla con las disposiciones del tratado.

Esta Ley fue modificada por la leyes que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones en materia fiscal a partir del 1º de enero de 1982 hasta 1999.<sup>41</sup>

La Ley del Impuesto Sobre la Renta que esta vigente fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, en su estructura no pierde los lineamientos trabajados en las leyes anteriores, sin embargo, el legislador busca una reforma fiscal integral con el objeto de recaudar más ingresos e incrementar el numero de contribuyentes, evitar en gran medida la evasión fiscal<sup>42</sup> y facilitar el entero de las contribuciones a través de los medios electrónicos.

Se divide en siete Títulos, el Título I Disposiciones generales, Título II De las personas morales, Título III Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos, Título IV De las personas físicas, Título v De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, Título VI De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales, Título VII De los estímulos fiscales.

---

<sup>41</sup> Cfr. Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. Págs. 490-498.

<sup>42</sup> Para conseguir tal objetivo, el actual gobierno ha impulsado un programa de “cultura fiscal” consistente en dar a conocer para que sirven los ingresos recaudados por las contribuciones y que es lo que sucedería si no se cuenta con los recursos necesarios, ejemplo de lo que puede ocurrir es una insuficiente generación de electricidad.

### Evolución del ISR en la legislación<sup>43</sup>

Ley del Centenario de 1921	Establece un impuesto extraordinario, pagadero una sola vez, grava los ingresos brutos obtenidos en el mes de agosto de 1921, no es proporcional ni equitativo.
Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingreso de 21 de feb de 1924	Es una ley experimental en la que se trata de establecer una estructura de un impuesto federal. No grava los ingresos brutos, permite una serie de deducciones.
Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de mar. de 1925	Tiene un mayor criterio de orden respecto a la anterior y contempla una incipiente coordinación fiscal entre la Federación y las Entidades Federativas.
Leyes complementarias a la LISR emitidas en el periodo de 1931-1948	No aportaron una evolución al ISR, la finalidad era satisfacer la necesidad que tenía el Estado originada por el estado de guerra que existía en esa época.
Ley del ISR de 30 de diciembre de 1953	Volvió al sistema original de 1925 con la finalidad de una mejor estructuración en la codificación.
Ley del ISR de 30 de diciembre de 1964	Destaca por el intento de gravar el impuesto global, buscando ser más equitativa permite una serie de deducciones por ejemplo: la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores
Ley del ISR de 30 de dic. de 1980	Grava los ingresos de los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el territorio nacional, establece disposiciones para evitar la doble tributación.
Ley de ISR de 1º de enero de 2002	Reestructura lo aportado por las leyes anteriores, contempla los medios electrónicos para el entero del impuesto.

<sup>43</sup> Recopilación e interpretación de la autora

## 2.1 Elementos del Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo con nuestro plan de trabajo nos toca abordar cada uno de los elementos que conforman al ISR y que permiten su plena manifestación.

Comencemos por advertir que analizaremos al Impuesto Sobre la Renta desde un punto de vista funcional, es decir atendiendo a las diversas funciones que desempeña, ya que el impuesto representa un instrumento que permite al Estado la obtención de recursos pero además lo posibilita para actuar sobre la conducta de los administrados y agentes económicos, induciéndolos a asumir determinado tipo de conducta. Por lo anterior podemos afirmar que el ISR y en general las contribuciones son una realidad que se manifiestan en la vida diaria del contribuyente.

Por ser una realidad compleja es necesario desglosar su estructura en cada uno de sus elementos, éstos están interrelacionados de manera lógica que permiten una adecuada vinculación del impuesto con el sistema tributario del que forma parte.

Los elementos del impuesto pueden ser agrupados en dos grandes categorías:

- A)** Cualitativos, éstos se referirán al campo de aplicación del impuesto.
- B)** Cuantitativos, éstos estarán orientados a la determinación del quantum del débito o deuda.

## Elementos cualitativos

Se entenderá bajo éste rubro a los elementos que hacen referencia al campo de aplicación del impuesto.

- A)** Objeto. por objeto del impuesto se debe entender “como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc.”<sup>44</sup>

Es oportuno observar que se presta a confusión el significado del concepto objeto de la contribución con la finalidad de ésta, cuando se habla de objeto de la contribución se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca la imposición.

- B)** **Hecho generador** “es el hecho hipotéticamente en la norma que genera al realizarse, la obligación tributaria”.<sup>45</sup> Por lo tanto el hecho generador comprende una serie de elementos que son necesarios e indispensables para la producción de un determinado efecto jurídico, en este caso la obligación tributaria, en ausencia de uno de los elementos, el efecto jurídico en cuestión no se produce.

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto material, que se realiza en la vida real y que es el que, se

---

<sup>44</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Ob. Cit. Pág. 112

<sup>45</sup> Sanz de Bujanda Fernando, citado por Rodríguez Lobato Raúl. Ob. Cit. Pág. 115

realiza cuando se reúnen los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose al presupuesto que genera el crédito tributario.

**C) Sujeto pasivo** es aquella persona física o moral que realiza el hecho generador de la contribución, es decir, se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

Al respecto el artículo 1º del CFF nos señala que las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. De lo cual deducimos que existen dos clases de sujetos pasivos:

- Personas físicas o sea todo ser humano dotado de capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.<sup>46</sup>
- Personas morales constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en que tengan establecido su domicilio social.

Por consiguiente una persona física y moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de la contribución.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, que realiza el hecho generador de una contribución, en consecuencia debe

---

<sup>46</sup> Aún los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de una contribución. Cfr. Art. 26 CFF vigente.

satisfacer una prestación determinada a favor del fisco ya sea propia o de un tercero. Lo anterior nos refiere que no siempre la persona que la ley señala es quién efectivamente paga la contribución, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, y que en realidad ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación tributaria, con ello se convierte en sujeto pasivo de la contribución.

Al respecto nuestra legislación tributaria vigente regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el obligado o responsable solidario, en éste rubro se engloban dos tipos más de sujetos pasivos y son, el sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución y el sujeto pasivo obligado por garantía, mismos que a continuación se refieren.

- **Sujeto pasivo causante directo** es la persona física o moral que lleva a cabo el hecho generador de la contribución, es quién efectivamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en ley y por ende es quién a cargo de su patrimonio “contribuye” a sufragar los gastos públicos.
- **Sujeto pasivo obligado solidario** es la persona física o moral que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídica con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo, la obligación de cubrir una contribución , originalmente a cargo del contribuyente directo.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Cfr. Arrijo Vizcaíno Adolfo. Ob. Cit. Pág. 193

Para ser sujeto pasivo obligado solidario se debe cumplir con el requisito esencial e indispensable de la existencia de una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo obligado directo (ejemplo una relación laboral, la celebración de un contrato, el poseer o administrar una negociación mercantil).

El efecto de la responsabilidad solidaria es que éste tipo de sujeto pasivo queda obligado ante la autoridad hacendaría en los mismos términos que el sujeto pasivo obligado directo. La solidaridad le permite al Fisco ejercer la acción recaudatoria en contra de cualquiera de los dos sujetos en caso de incumplimiento.

- **Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución**, es aquella persona que se encuentra legalmente facultada para autorizar, dar fe respecto de un acto jurídico generador de una contribución y al que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que el sujeto pasivo obligado directo.<sup>48</sup>

En otro orden de ideas el sujeto pasivo obligado subsidiariamente se trata generalmente de una persona física que está investida de la facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de una contribución y que por disposición legal se convierte en responsable sustituto para dar cumplimiento a la obligación tributaria, que recae originalmente en las personas que cumplen con el hecho generador.

---

<sup>48</sup> Ibidem. Pág. 194

Como ejemplos de éstos sujetos pasivos tenemos a un funcionario público, un fedatario como el notario público, el corredor público, etc.

- **Sujeto pasivo obligado por garantía**, al respecto Emilio Margáin Manautou señala que, “son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente”.<sup>49</sup>

La anterior definición nos refiere que puede ser tanto una persona física como una persona moral la que actúe como obligado por garantía, éste carácter se adquiere como consecuencia de un acto de voluntad, es decir, no deriva de la realización de un hecho generador de una contribución, ni del mantenimiento de una relación jurídica con el contribuyente directo. El obligado por garantía es el único sujeto pasivo que no asume éste papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia.

En consecuencia la figura de sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene para asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado de un juicio, recurso o medio de defensa legal.

Lo expuesto hasta el momento lo fundamentamos en el artículo 26 del CFF, que nos permite corroborar las características esenciales de la solidaridad

---

<sup>49</sup> Margáin Manautou Emilio. Ob. Cit. Pág. 292

pasiva en materia fiscal: la existencia de una relación jurídica entre el causante directo y el obligado solidario, la necesidad de una norma legal que atribuya a dicha relación consecuencias solidarias para efectos tributarios y el hecho de elegibilidad a favor del fisco para hacer efectivo el crédito de que se trate.

En este orden de ideas ahora referiremos los **elementos cuantitativos**:

Con éste rubro nos referimos a los factores que contribuyen a la determinación del monto del débito fiscal, que tanto la doctrina como la legislación los han denominado base gravable o imponible y tarifa impositiva.

**A) Base gravable**, es el valor asignado a la materia imponible, es un valor numérico al que se le aplica la tarifa y que da como resultado el monto de la contribución a pagar.

Por tal motivo es la ley la que ha de definir en cada caso el valor o proporción del elemento objetivo de cada hecho generador de la obligación tributaria.

**B) Tarifa** es un sistema escalonado de diversos tipos impositivos (expresados en porcentajes, en cantidades fijas o mediante una combinación de ambos) correspondiendo cada uno de ellos a un diverso rango o magnitud de la base gravable. Por lo que se distinguen tipos de tarifas tributarias a saber:

**Tarifa fija**: se señala en ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

**Tarifa proporcional:** en la ley se señala un tanto por ciento fijo, aplicable a cualquier valor de la base gravable.

**Tarifa progresiva:** es aquella que aumenta al incrementar la base; la contribución aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continúa podría llegar a absorber el cien por ciento de la riqueza gravada, lo cual significa una contribución confiscatoria, prohibida por nuestra legislación. Para evitar tal situación, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base si.

Con relación a éste tema podemos señalar que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, ya que la obligación del contribuyente nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en ley; y su cuantificación requiere de un acto nuevo que es la determinación que consiste en la aplicación del método adoptado por la ley para establecer el monto a pagar.

Todo lo referido nos permite afirmar que las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben de estar señaladas en la ley y no en reglamento.

### **2.1.1 Sujetos**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en su artículo 1º dispone quiénes son contribuyentes del impuesto, de dicho precepto se desprende que son

sujetos obligados por la norma jurídica las personas físicas o morales que se coloquen en alguna de las hipótesis normativas que se enumeran a continuación.

1. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, se gravan todos los ingresos que obtengan.
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Hay que destacar que en éstos supuestos determinados por la ley, carece de importancia si la persona que percibe el ingreso es de nacionalidad mexicana, pues recordemos que desde la Ley del 21 de febrero de 1924 hasta el 31 de diciembre de 1984, la nacionalidad mexicana constituyó el hecho condicionante de causación del impuesto para quienes la tenían, no se consideraba el lugar en que la persona residiera o el lugar donde estuviere localizada la fuente de sus ingresos como ahora son considerados.

Para comprender los supuestos normativos bajo los cuales una persona jurídica es sujeto obligado al pago del ISR, es preciso explicar los **criterios que condicionan la causación del impuesto**, éstos criterios son: **la residencia**

**del sujeto, la posesión de un establecimiento permanente y la ubicación de la fuente de riqueza de la que provenga el ingreso.**

Ya quedo asentado que la residencia constituye uno de los elementos que convierten a una persona física o moral en sujeto pasivo del ISR, para efectos fiscales el concepto de residencia lo encontramos en el artículo 9 del CFF de la siguiente manera:

Son residentes en territorio nacional las personas físicas que:

- a) Hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, sí en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:
  1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año calendario tengan fuente de riqueza en México.
  2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

Son residentes en territorio nacional las personas morales que:

- a) Se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.
- b) Las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o la sede de su dirección efectiva.

Con relación a lo expuesto es oportuno señalar que “establecer una casa habitación en México significa avecindarse en México, acción que se manifiesta a través de instalar en territorio nacional (lugar), un inmueble (casa habitación) como morada para vivir en él. El inmueble puede ser cualquiera: propio, rentado o prestado, hotel o escuela. Así, si la manifestación del domicilio de una persona es el lugar, sitio, espacio en el que decide ubicar su casa habitación para establecer en ella su residencia habitual, en este sentido podemos afirmar que el significado domicilio en términos de derecho común, coincide con el de residencia para efectos fiscales”.<sup>50</sup> Para el derecho civil, domicilio es uno de los atributos de las personas físicas y morales, consistente en el lugar donde residen habitualmente<sup>51</sup>, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encuentren.<sup>52</sup>

Independientemente de que en el derecho civil y doctrinalmente se pudieran encontrar diferencias entre lo que debe entenderse por uno y otro concepto en materia dichos términos han llegado a coincidir. Es por ello que nuestra

---

<sup>50</sup> Calvo Nicolau Enrique, Ob. Cit. Pág.267

<sup>51</sup> Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses. (art. 29 CCDF)

<sup>52</sup> Cfr. Art. 29 del CCDF

legislación fiscal en el CFF señala que debemos considerar como domicilio fiscal.

Se considerará domicilio fiscal para personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas y prestan servicios personales independientes, el local que utilice para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Tratándose de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

El domicilio es, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo, la localización del sujeto pasivo, la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico coactivo de ejecución.

Recapitulando lo hasta aquí expuesto podemos concluir que atendiendo a este criterio de vinculación, la facultad de gravar compete al Estado donde el contribuyente radica, con o sin la intención de permanecer en él.

El segundo criterio que condiciona la causación del ISR es la existencia de un “**establecimiento permanente**”, esta figura jurídica tiene su origen en los tratados internacionales para evitar la doble imposición, toda vez que se tenía la convicción de que un Estado tenía facultades para establecer contribuciones que gravaran los beneficios que obtuviera un no residente por los actos jurídicos que llevara a cabo en un lugar fijo de negocios ubicado dentro de su territorio.<sup>53</sup>

Es a partir de la Ley del ISR de 1981 cuando por primera vez en el derecho mexicano se hace referencia a la figura de establecimiento permanente como supuesto legal para que un residente en el extranjero sea sujeto obligado al pago de ISR; con la finalidad de establecer la soberanía del Estado respecto de extranjeros que llevaran a cabo actividades en el territorio nacional sin que en él se acuda a la creación de personas jurídicas.

Lo cierto es, que esta figura fue adoptada por el Estado mexicano para obtener un rendimiento mediante la imposición de contribuciones, por las utilidades que un no residente genera en territorio nacional por el aprovechamiento de su infraestructura, ésta medida genera un problema de doble imposición para el contribuyente, el cual tiene solución con la celebración de tratados

---

<sup>53</sup> Cfr. Calvo Nicolau Enrique. Ob. Cit. Pág. 299

internacionales entre Estados. Sin embargo la Ley del ISR es equitativa porque percibe una contribución cuando la residencia o la fuente de riqueza se encuentran en México.

La Ley del ISR vigente define al “establecimiento permanente” en su artículo 2º en los siguientes términos: “se considerará establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales”.

El precepto transcrito señala los elementos que son esenciales para que se configure la existencia de un “establecimiento permanente”.

1. Un lugar de negocios
2. Que en él se desarrollen actividades empresariales ya sea de una forma parcial o total
3. Que sea permanente

**Lugar de negocios.** El término “lugar” significa “espacio ocupado o que puede ser ocupado por un cuerpo; sitio o paraje”.<sup>54</sup> La palabra “negocio” significa “cualquier ocupación, empleo o trabajo; todo lo que es objeto de una ocupación lucrativa o de interés”.<sup>55</sup> Por lo tanto se puede definir como espacio donde se puede realizar una ocupación, empleo o trabajo. El precepto consultado no señala con precisión lo que debemos entender por “lugar de negocios”, lo que

---

<sup>54</sup> Diccionario manual e ilustrado de la lengua española, 4ª ed., Espasa Colpe, Madrid, 1989, pág. 959

<sup>55</sup> Ibidem. Pág. 1083

sí es claro es que dicho término atañe a la realización de una actividad empresarial.

El lugar debe ser una instalación fija, un sitio determinado, un espacio con existencia real y material donde se desarrolle con permanencia una actividad.

El precepto consultado hace mención de forma enunciativa y no limitativa de los lugares que son considerados “establecimiento permanente” para dar la idea de que se trata de un lugar fijo.

**Que se desarrollen actividades empresariales**, para comprender mejor éste punto es necesario partir de lo que se debe entender por “actividad empresarial”. Al respecto el CFF en el artículo 16 señala que actividades empresariales son:

- I. Las comerciales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- II. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- III. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV. Las de pesca que incluye la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la

enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- V. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Las actividades referidas deben ser practicadas en el sitio o lugar donde se encuentre el establecimiento permanente, ya sea de una forma parcial o total; por ejemplo, imaginemos que un residente en México envía un pedido para comprar CD de música gravada a un proveedor domiciliado en Canadá, éste lo recibe y acepta en el país donde reside, con dicho acto se configura la compraventa, la mercancía es recogida por el cliente en la oficina del vendedor ubicadas en México, lugar que utiliza para terminar de etiquetar los CD, almacenarlos y surtir pedidos. En el ejemplo la actividad empresarial es parcial porque los CD sólo se etiqueta y se entregan, el proceso de producción se lleva a cabo en el extranjero.

Respecto al criterio de **permanencia** este se debe de contemplar desde dos puntos de vista:

1. Permanencia con relación a la ubicación o localización del lugar de negocios, es decir, se refiere a la conexión o vínculo que debe de existir entre el lugar de negocios y el lugar determinado geográficamente en nuestro territorio nacional.

2. Permanencia con relación al desarrollo de una actividad empresarial a través de un lugar de negocios. Ya que la permanencia nos permite distinguir lo habitual de lo accidental de una actividad, punto muy importante para determinar cuando un no residente esta obligado al pago de ISR o sí el ingreso que obtiene es atribuible a ese establecimiento permanente.

Lo más importante, como lo indica el artículo 4 de la Ley del ISR, es que los ingresos que obtenga sean atribuibles al establecimiento permanente.

Concluimos afirmando que el hecho de que exista un establecimiento permanente en México, da derecho a éste Estado a gravar la actividad económica que ahí se desarrolle, ampliando con ello el ejercicio de su soberanía en materia tributaria.

El tercer elemento que da lugar a que un sujeto se convierta en contribuyente del ISR es la “**fuentes de riqueza**”, en la ley no esta especificado a que se refiere con ello, sin embargo, se considera como un medio del que se obtiene el ingreso o del que emanan, ”la fuente de riqueza puede estar en el lugar donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se producen los efectos jurídicos del acto mencionado”.<sup>56</sup>

Lo anterior lo podemos ejemplificar de la siguiente manera, imaginemos que un francés radica en Venezuela y celebra un contrato de compraventa en México,

---

<sup>56</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Ob. Cit. Pág. 154

el pago y la entrega de la cosa se lleva a cabo en México; el francés causa el ISR mexicano porque el ingreso proviene de una fuente de riqueza localizada en México, el impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francés) y del lugar de residencia (Venezuela) a pesar de que no tiene un establecimiento permanente en el país.

Existen diferentes factores de vinculación que unen al contribuyente con la facultad impositiva de los Estados, éstos serán adoptados dependiendo de su organización jurídica, las necesidades y conveniencias económicas del Estado, contemplando siempre lo que más le convenga.

### **2.1.2 Objeto**

Ahora abordaremos un tema que ha causado controversia puesto que en la Ley del ISR no se encuentra definición alguna, nos referimos al concepto de “ingreso” como objeto del ISR.

El elemento objeto es la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición, por ello dicho elemento es de vital importancia y determinante para el nacimiento de la obligación tributaria.

Algunos autores han manifestado que la Ley del ISR al no definir su objeto es inconstitucional, al violar el principio de legalidad, al respecto Enrique Calvo Nicolau opina que “el término ingreso no requiere de definición en la ley, y que

la circunstancia de no tenerla no debe de conducirnos a concluir que ésta carece de objeto de gravamen”.<sup>57</sup>

Al buscar una definición del término “ingreso” nos encontramos definiciones con influencia contable, por tal motivo decidimos considerar la que nos refiere Enrique Calvo Nicolau en su obra “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, “el objeto del gravamen son todo aquello que incrementa el haber patrimonial del sujeto obligado”.<sup>58</sup>

A pesar de que la Ley ISR no precisa una definición de “ingreso” sí es clara en señalarlo que grava, lo dicho tiene fundamento en el siguiente precepto de la Ley:

Art. 1 Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México, **respecto de todos sus ingresos** cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, **respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.**
- III. Los residentes en el extranjero **respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en territorio nacional...**

---

<sup>57</sup> Calvo Nicolau Enrique. Ob. Cit. Pág. 397

<sup>58</sup> Ibidem. Pág. 403

Debemos tener claro que el objeto del ISR es gravar los “ingresos” y no la utilidad.

Para efectos de determinar el ISR la ley de dicho impuesto en su artículo 120 se limita a considerar como ingresos:

- I. Los ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícola.
- II. Los ingresos obtenidos por la prestación de un servicio personal independiente.

Los ingresos que la Ley considera acumulables para efectos de determinar la base del impuesto son:

- Condonaciones, quitas o remisiones de deuda
- Enajenación de cuentas y documentos por cobrar y títulos de crédito
- Gastos por cuenta de terceros sin comprobación
- Enajenación de obras de arte
- Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, seguros y fianzas y promotores de valores y de afores
- Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal
- Los obtenidos por derechos de autor
- Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o la prestación de un servicio personal
- Por devoluciones, descuentos y bonificaciones que reciban de los proveedores

- La ganancia que obtenga por la enajenación de activos fijos<sup>59</sup>

Para la autoridad fiscal **el momento de acumulación de los ingresos es cuando éstos hayan sido efectivamente percibidos**, es decir cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aún cuando correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se designe, cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta a la que efectúa el pago, cuando reciba un cheque será percibido el ingreso en la fecha del cobro del mismo o cuando lo transmitan a un tercero (excepto cuando la transmisión sea en procuración). El ingreso por condonación, quita o remisión, se considera efectivamente percibido, en la fecha en que se convenga o en la que se consume la prescripción.<sup>60</sup>

Podemos terminar de explicar este punto con la conclusión de que el “ingreso” es un concepto jurídico que emana del propio orden jurídico por lo tanto no requiere de definición.<sup>61</sup>

### 2.1.3 Base gravable

La Ley del ISR señala que las personas físicas y morales están **obligadas al pago del ISR respecto de todos los ingresos que obtengan**. No obstante a lo dispuesto por la Ley, la base para calcular el impuesto no se constituye por la suma de todos los ingresos del contribuyente, sino del resultado fiscal “utilidad” que se obtenga de disminuir a la totalidad de ingresos acumulables o gravados las deducciones autorizadas por la Ley.

---

<sup>59</sup> Cfr. Art. 121 LISR

<sup>60</sup> Cfr. Art. 122 LISR

<sup>61</sup> Cfr. Calvo Nicolau Enriue. Ob. Cit. Pág 404

Las deducciones autorizadas por la Ley tienen como finalidad disminuir la base del impuesto, las deducciones que pueden aplicar los contribuyentes son por ejemplo las siguientes:

- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones, siempre que se hayan acumulado al ingreso correspondiente.
- Las adquisiciones de mercancía, materias primas, productos semiterminados o terminados.
- Los gastos.
- Las inversiones.
- Los intereses pagados derivados de su actividad, sin ajuste alguno.
- Las cuotas pagadas por los patrones al IMSS.<sup>62</sup>

Es importante señalar que nos puede causar confusión el objeto del ISR con la base gravable del impuesto, por lo tanto no debemos de olvidar que “el objeto del impuesto lo constituye el hecho condicionante que origina la causación de aquél, en tanto que la base del impuesto es la cantidad sobre la que habrá de calcularse éste”.<sup>63</sup> Lo anterior tiene sustento en el criterio de la SCJN señalando que “De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo”.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Cfr. Art. 29 y 123 LISR

<sup>63</sup> Calvo Nicolau Enrique. Ob. Cit. Pág. 491

<sup>64</sup> 9ª época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo III, Tesis. Pág. 350

#### **2.1.4 Tarifa**

La tarifa que se aplica para determinar el ISR es progresiva, ya que aumenta al incrementar la base gravable, ésta última aparece dividida en escalones a cada uno de los cuales se aplica una cuota proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior, es decir la base se divide en secciones sucesivas y cada sección se le aplica una tarifa cada vez mayor; este sistema resulta equitativo.

#### **2.1.5 Epoca de pago**

Las personas que resulten ser sujetos obligados al pago de ISR, efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas; así lo dispone el artículo 127 de la Ley del ISR.

Muchos contribuyentes están inconformes al pago mensual del impuesto, al respecto argumentan que no es lógico enterar un impuesto del cual no se sabe si lo están causando. Al respecto la SCJN ha establecido que “No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que (...) éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos”.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> 9ª época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo III, Tesis. Pág. 350.

Los pagos provisionales obedecen a la necesidad que tiene la Administración Pública de tener recursos en “efectivo” para dar cumplimiento a las demandas sociales y las funciones del Estado, el dinero que se recauda mes con mes por concepto de contribuciones permite mayor fluidez a las Finanzas Públicas.

Por tan importantes motivos es necesario que se cumpla con el pago de las contribuciones de lo contrario el soporte del gasto público recae en unos cuantos, lo que impide responder a la demanda social al cien por ciento y obliga a las autoridades correspondientes al establecimiento de nuevas contribuciones que en ocasiones resultan inconstitucionales pues no cumplen con el mandato constitucional y son creadas con un fin económico.

## **2.2 Regímenes fiscales especiales para personas físicas**

La Ley del ISR ha tenido una evolución notable, desde sus inicios de imposición gravó los ingresos de las personas físicas bajo un régimen cedular, éste gravaba los ingresos que derivaran de una misma fuente, se aplicaban deducciones que eran asignadas dependiendo del origen del ingreso, asumía gran importancia la ubicación de la actividad como fuente del ingreso.

Más tarde pasó de un régimen cedular a un régimen global, éste régimen sigue vigente y grava los ingresos del contribuyente en base a un patrimonio universal, lo que implica que se acumularán la totalidad de los ingresos obtenidos por el contribuyente en un ejercicio fiscal, independientemente de la fuente del ingreso, se aplican las deducciones autorizadas que se integran en

su totalidad y no por áreas de actividad, se acumulan todos los ingresos independientemente si la fuente de riqueza se ubica en el país o no.

Lo anterior no nos debe de llevar a pensar que el ISR es un impuesto ruinoso e inclusive confiscatorio del patrimonio del contribuyente; ya que el régimen global distingue el ingreso real del ingreso gravable, el primero será el ingreso total que perciba el individuo en un ejercicio fiscal, el segundo se refiere al ingreso que para efectos de renta será acumulable y por lo tanto gravable.

Fue hasta 1995, cuando en Ley se establecieron cinco regímenes para los contribuyentes que realizaran actividades empresariales, comprendiendo sectores muy amplios, los cuales fueron denominados como régimen general de ley, régimen de contribuyentes menores, régimen de asimilados a salarios y régimen de recaudación de terceros. Estos esquemas fueron importantes en el momento que estuvieron en vigor, debido a que permitieron a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales de una manera sencilla. Además asentaron importantes bases para la cultura fiscal en amplios sectores de la economía y sirvieron de modelo a perfeccionar para crear un régimen fiscal para personas físicas que les permitiera el cumplimiento de obligaciones fiscales de una forma sencilla.

Actualmente la Ley del ISR vigente en su Título IV se refiere al ingreso de las personas físicas, éste se estructura de la siguiente forma:

#### **Título IV De las personas físicas**

- Disposiciones generales

### **Capítulo I**

- De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

### **Capítulo II**

- De los ingresos por actividad empresariales y profesionales

#### **Sección I**

- De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

#### **Sección II**

- Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

#### **Sección III**

- Del régimen de pequeños contribuyentes

A continuación se expondrá de una forma general el Capítulo II con sus respectivas secciones.

### **2.2.1 Régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales**

Con la nueva Ley del ISR que entró en vigor en el año 2002 se homologa a las personas físicas con actividades empresariales con las que prestan servicios profesionales, por lo que ambas quedan incluidas en el capítulo II del Título IV.

Las personas físicas que tributan bajo éste régimen son:

1. Las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales como son: las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícola.
2. Personas físicas que perciban ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales, incluyendo aquellas que perciban ingresos por concepto de comisiones por venta de seguros de vida y de daños; y las residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país por los ingresos atribuibles a los mismos.

Se consideran ingresos por la prestación de servicios profesionales, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados como salarios.<sup>66</sup>

Debemos entender al “servicio profesional independiente”, como aquel desempeño de ciertas funciones o deberes que ejerce una persona y que requiere de estudios teóricos e inclusive un título académico.

La Ley del ISR establece en el artículo 133 algunas de las obligaciones que los contribuyentes bajo éste régimen deben cumplir:

- Inscribirse al RFC
- Llevar contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Cfr. Art. 120 LISR

<sup>67</sup> Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas ganaderas, pesqueras o silvícolas o de auto transporte terrestre de carga o de personas, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio por dichas actividades no excedan de \$10'000,000.00, podrán llevar una contabilidad en un solo libro de ingresos, egresos, registro de inversiones y deducciones, es decir una contabilidad simplificada. Cfr. Art. 133 frac. II y 134 frac. I

- Expedir y conservar comprobantes fiscales.
- Conservar la contabilidad y comprobantes de los asientos respectivos.
- Formular estado de posición financiera y levantar inventario de existencial al 31 de diciembre.
- Cumplir con las obligaciones por pagos de salarios (retener y enterar el ISR de sus trabajadores)
- Presentar declaración anual y determinar la utilidad fiscal y el monto de la PTU.
- Presentar y mantener a disposición de las autoridades la información de préstamos en el extranjero, operaciones con proveedores y clientes, pagos al extranjero y donativos otorgados.
- Expedir constancia de pagos y retenciones al extranjero.
- Obtener y conservar la documentación que se refiere a operaciones con partes relacionadas en el extranjero.
- Llevar un registro específico de inversiones con deducción inmediata.

Los contribuyentes de este régimen efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido. A este resultado se le aplicará la tarifa y tabla actualizadas de los artículos 113 y 114 de la LISR.

Contra el pago provisional determinado se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad y en su caso las retenciones de ISR efectuadas, de esta manera lo estipula la Ley del ISR en el artículo 127.

### **Mecánica para el cálculo de pagos provisionales art. 127 de la LISR<sup>68</sup>**

**Se considerarán todos los ingresos cobrados (desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes que corresponda el pago)**

- (-) Deducciones autorizadas (mismo periodo)
- (-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas
- (=) **Base del impuesto**
- (-) Límite inferior (art. 113 LISR)
- (=) Excedente del límite inferior
- (x) Porcentaje (% art. 113 LISR)
- (=) Impuesto marginal
- (+) Cuota fija (art. 113 LISR)
- (=) Impuesto determinado
- (-) Subsidio (determinado conforme el art. 114 LISR)
- (=) Impuesto subsidiado
- (-) El total de pagos provisionales anteriores del mismo ejercicio
- (-) El total de retenciones de ISR en su caso, del mismo ejercicio
- (=) **ISR a cargo del mes**

---

<sup>68</sup> Manual de apoyo declaración anual 2004, Edt. Servicio de Administración Tributaria. Pág. 65

Las personas físicas del régimen por actividades empresariales y profesionales, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración conforme lo dispone el artículo 175 de la LISR.

Este régimen es denominado general, es el que sirvió de modelo para crear el régimen intermedio y el de pequeño contribuyente, debido a que las disposiciones fiscales debían de adaptarse tanto a las necesidades como a la capacidad contributiva y administrativa de las personas físicas.

Una cuestión muy importante que el legislador debe de considerar al crear normas fiscales o reformar las existentes, es tener en mente que además de obtener ingresos, éstas van a repercutir en el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se les debe de gravar de una forma equitativa, conforme a la ley y lo más importante, que se plantee una forma sencilla para cumplirlas.

### **2.2.2 Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales**

El “régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” surge por las dificultades que tenían las personas físicas con actividad empresarial que tributaban en el régimen general de ley, debido a que su capacidad administrativa era reducida en comparación con la de una persona moral, pues la Ley les daba un tratamiento similar en cuanto a las obligaciones fiscales.

Como antecedentes de éste régimen tenemos al régimen de contribuyentes menores y el régimen simplificado que tenían como objetivo facilitar las obligaciones fiscales; con éste mismo fin se considera en la Ley del ISR del 2002 el “régimen intermedio” en los artículos 134 al 136 bis.

Los **sujetos** que tributan bajo éste régimen son las **personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal por su actividad no excedan de \$ 4'000,000.00.** Se consideran ingresos exclusivamente por actividad empresarial aquellos que representen en un ejercicio fiscal el 90% de los ingresos acumulables.

También pueden tributar en éste régimen las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales, sin deducción alguna, no exceda en el ejercicio fiscal de \$ 4'000,000.00 y que el ingreso individual de cada copropietario, sin deducción alguna no exceda del límite establecido. Y las personas morales que tributen en el régimen simplificado, siempre que sus ingresos en el ejercicio fiscal no excedan de \$ 10'000,000.00.<sup>69</sup>

Las personas físicas que se ubiquen en estos supuestos tendrán entre otras las facilidades siguientes:

:

---

<sup>69</sup> Cfr. Art. 81, 134 y 135 LISR.

- Llevar un solo libro de ingresos, egresos y registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar una contabilidad conforme al CFF y su Reglamento.
- Cuando el pago se haga en parcialidades, podrán anotar al reverso de un mismo comprobante el importe de la parcialidad.
- No deberán formular estado de posición financiera, ni levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.
- Presentarán informativa de clientes y proveedores cuando lo requiera la autoridad.
- Los contribuyentes que hubiesen obtenido ingresos superiores a \$1'750,000.00 sin que excedan de \$4'000,000.00 en el ejercicio fiscal, estarán obligados a tener máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, las operaciones que realicen con el público en general deberán registrarse en dichas máquinas.<sup>70</sup>

Los contribuyentes del régimen intermedio están obligados a realizar pagos provisionales de ISR a la Federación conforme al artículo 127 de la LISR y por adición al artículo 136-bis,<sup>71</sup> efectuarán pagos mensuales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual obtenga sus ingresos.

El pago mensual a la Entidad Federativa se determinará aplicando la tasa del 5% a la base del impuesto determinada para pagos provisionales de acuerdo al

---

<sup>70</sup> Cfr. Art. 134 LISR

<sup>71</sup> Adición a la Ley del ISR el 1º de enero de 2003

artículo 127 de la LISR para el mes de que se trate, una vez disminuidos los pagos provisionales de los meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

El pago realizado a la Entidad Federativa, se podrá acreditar contra el pago provisional del ISR en el mismo mes. En caso de que el ISR determinado conforme al artículo 127 de la LISR sea menor al pago del 5% determinado a la Entidad Federativa, los contribuyentes únicamente enterarán el ISR que resulte menor a la Entidad Federativa de que se trate.<sup>72</sup>

A continuación se muestran de una forma esquemática los cálculos que debe de realizar una persona física que tributa bajo éste régimen.

### **Mecánica para el cálculo de pagos provisionales art. 136-bis LISR<sup>73</sup>**

**Se considerarán todos los ingresos cobrados (desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes que corresponda el pago)**

- (-) Deducciones autorizadas (mismo periodo)
- (-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas
- (=) **Base del impuesto**
- (x) 5%
- (=) Pago causado
- (-) Pagos anteriores efectuados durante el mismo ejercicio
- (=) **Pago a la Entidad Federativa**

---

<sup>72</sup> Actualmente la Federación tiene convenio de coordinación para la administración del ISR de los contribuyentes del régimen intermedio con: Aguascalientes, Baja California, Colima, Chiapas, Chihuahua, Distrito Federal, Guanajuato, Jalisco, Querétaro, Tabasco, Quintana Roo y Zacatecas. (Resolución Miscelánea Fiscal Regla 3.30.2)

<sup>73</sup> Manual de apoyo declaración anual 2004. Ob. Cit. Pág. 118

## Mecánica para el cálculo de pagos provisionales art. 127 de la LISR<sup>74</sup>

**Se considerarán todos los ingresos cobrados (desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes que corresponda el pago)**

- (-) Deducciones autorizadas (mismo periodo)
- (-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas
- (=) **Base del impuesto**
- (-) Límite inferior (art. 113 LISR)
- (=) Excedente del límite inferior
- (x) Porcentaje (% art. 113 LISR)
- (=) Impuesto marginal
- (+) Cuota fija (art. 113 LISR)
- (=) Impuesto determinado
- (-) Subsidio (determinado conforme el art. 114 LISR)
- (=) Impuesto subsidiado
- (-) El total de pagos provisionales anteriores del mismo ejercicio
- (-) El total de retenciones de ISR en su caso, del mismo ejercicio
- (=) **ISR a cargo del mes**

Las personas físicas del régimen intermedio, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración conforme lo dispone el artículo 175 de la LISR.

---

<sup>74</sup> Ibidm. Pág. 65

El régimen intermedio está diseñado para dar un tratamiento equitativo a las personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales cuya capacidad administrativa e ingresos es diferente, medida que en su momento respondió a dicha necesidad, pero hoy en día lo único que se ha logrado es inconformar a los contribuyentes que tributan bajo éste régimen así como fomentar el no pago y confusión en el cálculo del impuesto.

En este orden de ideas lo que pretende la autoridad fiscal con el pago de ISR a las Entidades Federativas, es que éstas obtengan de manera directa ingresos, por lo tanto se encargarán de su recaudación y administración.

### **2.2.3 Régimen de pequeños contribuyentes**

Los antecedentes del “régimen de pequeños contribuyentes” datan desde 1996 durante la Presidencia del Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, con la aparición del denominado “régimen de las personas que realicen operaciones exclusivamente con el público en general”, su creación fue de carácter opcional y aplicable únicamente para las personas físicas con actividades empresariales que enajenaran bienes o prestaran servicios al público en general.

En cuanto a sus obligaciones fiscales se pueden reducir en cuatro:

1. Solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes
2. Presentar aviso al Registro Federal de Contribuyentes a más tardar el 31 de marzo de ese ejercicio.
3. Conservar comprobantes de adquisiciones.

#### 4. No realizar actividades mediante asociación en participación.

Para determinar el ISR se debió aplicar la tasa del 2.5% al total de los ingresos obtenidos por actividades empresariales, sin deducción alguna. Realizaban declaraciones cuatrimestrales definitivas durante los meses de mayo, septiembre y enero.

A partir de enero de 1998, se implantó en la Ley del ISR un régimen fiscal denominado “régimen de pequeños contribuyentes” (repecos), destinado a fijar reglas particulares de tributación para un sector amplio de contribuyentes cuya característica principal fue su escasa capacidad contributiva y administrativa.

El autor Antonio Luna señala que con dicho régimen se pretendía crear para las personas físicas que realicen actividades empresariales con ingresos hasta de 2.2 millones de pesos un régimen especial para sustituir los regimenes de contribuyentes menores y el régimen simplificado (éste último seguiría existiendo exclusivamente para las actividades agrícolas, ganaderas, silvícola, artesanales y de auto transporte).

El régimen en comento establecía pagos semestrales del impuesto equivalente al 2.5% de los ingresos brutos del contribuyente, menos tres salarios mínimos.

Con dichas reformas el legislador pretendía lograr una simplificación, sin embargo, resultó más gravoso pagar el 2.5% directo para este sector de

contribuyentes, a pesar de que tenía menos obligaciones en cuestión de declaraciones.<sup>75</sup>

Debido a este incremento del pago, se presentaron inconformidades por lo que fue necesario reformar el régimen para el ejercicio fiscal de 1998, se conservó en esencia las obligaciones, sujetos y el límite de ingresos, lo que se modificó fue la determinación del ISR en base a una tabla que aplicaba una tasa del 0 al 2.5%, también durante dicho ejercicio podían facturar y acreditar el Impuesto al Valor Agregado y las declaraciones se realizaban en forma cuatrimestral.<sup>76</sup>

“Al destacar que se abusaba de este régimen para retirar utilidades de contribuyentes, personas físicas del régimen general y personas morales, las autoridades fiscales modificaron dicho régimen para el ejercicio de 2001 al disminuir el límite de ingresos para tributar en él y, por el otro lado, al eliminar la posibilidad de expedir comprobantes con requisitos fiscales, los pagos hechos a repecos se convierten en partidas no deducibles”.<sup>77</sup> Además se estableció una tasa única del 2% y sus declaraciones se presentaban en forma semestral o anual, pero si se optaba por la anual se obligaban por cinco años a presentarla de la misma manera. Para el 2002 cambia la tasa a 1%, permitiendo la disminución de tres salarios mínimos correspondientes. Para el ejercicio 2003 se reforma nuevamente este régimen, debido a que se consideraba inequitativo y desproporcional, creándose una tabla progresiva aplicable de acuerdo a los ingresos del contribuyente, reaugmenta la deducción

---

<sup>75</sup> Cfr. Luna Guerra Antonio, Régimen fiscal de pequeños contribuyentes, ISEF, México 2002, pág. 9.

<sup>76</sup> Cfr. Ayala Ruiz María Guadalupe, Inconstitucionalidad del IVA para repecos, México, 2005. pág. 65

<sup>77</sup> Padilla Hernández José, “¡Otra vez reformas a repecos!”, Nuevo Consultorio Fiscal, 2º quincena de marzo, núm. 395, pág.

a cuatro salarios mínimos, sin embargo, aumentaron las obligaciones y al no cumplirlas cambiaban inmediatamente de régimen, además se planteó que el pago debería realizarse a las Entidades Federativas como resultado de los convenios de colaboración.

En el 2005 se eliminó la tarifa progresiva y se eliminó la disminución de cuatro salarios mínimos, para establecer cantidades fijas, con base en el tipo de ingresos que se perciba, ya sea de \$42,222.22 por enajenación de bienes o \$12,666.66 por prestación de servicios. El procedimiento se aplica de la siguiente forma:

	Enajenación de bienes	Prestación de servicios
	Ingresos percibidos del periodo (sin incluir ingresos en crédito)	Ingresos percibidos del periodo (sin incluir ingresos en crédito)
Menos	\$ 42,222.22*	\$ 12,666.66*
Igual a	Base gravable	Base gravable
Por	Tasa de 2%	Tasa de 2%
Igual a	ISR del periodo	ISR del periodo

\*Dichas cantidades se multiplicarán por el número de meses al que corresponda el pago.

En el 2006 se reforma el artículo 138 de la Ley del ISR para eliminar como deducción las cantidades fijas y se regresa de nueva cuenta a la deducción de un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes.

	Ingresos percibidos en el periodo (sin incluir ingresos en crédito)
Menos	4 SMGAG mensual
Igual a	Base gravable
Por	Tasa de 2%
Igual a	ISR del periodo

Actualmente la Ley del ISR considera al “régimen de pequeños contribuyentes” en los artículos 137 al 140 de la Ley del ISR, señalando como **sujetos pasivos a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios**, siempre que los **ingresos** propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el ejercicio fiscal **no excedan de \$2'000,000.00**.

Todo lo referido nos permite afirmar que el régimen de pequeños contribuyentes es un régimen opcional pues personas físicas que inicien operaciones podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo que dispone la Ley para tal régimen, cuando estimen que sus ingresos en el ejercicio no excederán del límite establecido.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán tributar conforme a éste régimen, cuando no lleven a cabo otras actividades empresariales y siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales, sin deducción alguna, no excedan de \$2'000,000.00 y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, no excedan del límite establecido.

Los contribuyentes que tributen bajo el régimen de pequeños contribuyentes tendrán las siguientes obligaciones que enuncia el artículo 139 de la Ley del ISR:

- Solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

- Presentar ante las autoridades fiscales, a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en que comiencen a pagar el impuesto o dentro del siguiente mes al inicio de operaciones, aviso correspondiente, así mismo sí dejan de pagar el impuesto bajo éste régimen.
- Conservar comprobantes fiscales que reúnan requisitos fiscales, por compras de activo fijo cuando el precio sea superior a \$2 000.00.
- No realizar actividades a través de fideicomisos.
- Tratándose de erogaciones por concepto de salarios, deberán efectuar la retención y el entero por concepto de ISR de sus trabajadores, esta obligación podrá no ser aplicada hasta por tres trabajadores cuyo salario no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Sin embargo, los “repecos” se ven beneficiados con el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 8 de diciembre de 2005 en el que se establecen facilidades administrativas como: no llevar registro de sus ingresos diarios, no realizar la separación de actividades por las que deba pagarse IVA conforme a los distintos coeficientes de valor agregado, no presentar declaración informativa anual de sus ingresos y no entregar a sus clientes copias ni conservar los originales de notas de venta por sus operaciones hasta de \$100.00.

Los pequeños contribuyentes deberán realizar pagos definitivos del ISR en forma bimestral a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre al que corresponda la declaración respectiva, ya sea a la Federación o cuando

exista convenio de coordinación a la Entidad Federativa en donde obtengan el ingreso.<sup>78</sup>(Regla 3.16.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal)

### **Mecánica para el cálculo de ISR por enajenación de mercancía nacional y la prestación de servicios**

#### **Ingresos cobrados en el bimestre**

- (-) 4 salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente (SMGAG) elevado al año
- (=) Base del impuesto
- (x) Tasa correspondiente al total de los ingresos según tabla
- (=) ISR a cargo del bimestre

Por otra parte, quienes obtengan más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera podrá optar por pagar el impuesto bajo éste régimen, siempre que aplique una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías el valor de la adquisición de las mismas, así lo dispone el artículo 137 LISR.

### **Mecánica para el cálculo del ISR por enajenación de mercancía extranjera**

#### **Ingresos por enajenación de mercancía extranjera**

- (-) Valor de adquisición de mercancía extranjera enajenada
- (=) Diferencia o utilidad
- (x) Tasa del 20%
- (=) ISR determinado por enajenación de mercancía extranjera

---

<sup>78</sup> Actualmente la Federación tiene convenio de coordinación con Aguascalientes, Baja California, Colima, Chiapas, Chihuahua, Distrito Federal, Durango, Guanajuato, Jalisco, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, Sonora, Tlaxcala, Veracruz y Zacatecas. (Regla 3.30.1 Resolución Miscelánea Fiscal)

Los “repecos” no están obligados a presentar declaración anual, los pagos que realizan son definitivos.

Consideramos que los constantes cambios implementados a éste régimen lo único que provocan es incertidumbre jurídica en los contribuyentes. No obstante que la finalidad del régimen en comento es fomentar que se registren aquellos sujetos que ejercen el comercio informal.

## Capítulo III

### 3. Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado, conocido como IVA, tuvo sus orígenes en Francia (1937). Así, se estableció un impuesto general a la etapa final de la producción. Las autoridades francesas no estaban del todo conformes con éste gravamen, ya que consideraban defectuoso el sistema, especialmente por el hecho de que al cubrir el impuesto sobre un precio que tenía a su vez incluido el impuesto ya cubierto por los proveedores, se producía el fenómeno denominado “imposición acumulativa”, consistente en cubrir impuesto sobre impuesto, a éste sistema se le conoce como “impuesto en cascada”.

Los técnicos franceses elaboraron una serie de estudios sobre éste problema y lograron que a partir de 1948, se estableciera el Impuesto al Valor Agregado, éste gravamen se creó para ser cubierto en varias fases permitiendo la deducción del impuesto cubierto en la etapa anterior. Una parte no deducible comprendía los pagos por adquisiciones de bienes de activo fijo y por prestación de servicios; dicho impuesto fue aplicable exclusivamente hasta la etapa del mayorista.

De 1953 a 1955 se hicieron varias reformas y se permitió la deducción de impuestos pagados por la adquisición de activos fijos y recepción de servicios.

Tiempo después el Consejo de la Comunidad Económica Europea (CEE), adoptó los principios del IVA. El 11 de abril de 1967 apareció publicado un texto con dos acuerdos, mediante los cuales los estados miembros del Mercomún acordaron sustituir los sistemas de impuestos sobre el monto de las

transacciones comerciales, por un sistema común de impuesto sobre el valor agregado, con impuestos compensatorios a la importación y exenciones a la exportación.

La adaptación y adopción del IVA en la mayoría de las naciones europeas fue para desgravar, desde el punto de vista de impuestos aduanales, a los bienes que se introdujeran de un país a otro, siempre y cuando ambos países pertenecieran al Mercomún.

Situación que puso en desventaja a los demás países , ya que sus productos incluirían un mayor costo por impuestos pagados y, consecuentemente el precio de venta sería superior. Por el contrario al no existir impuestos aduanales, el producto extranjero estaría en condiciones de ventaja respecto del producto elaborado en el país. Situación que afectaba tanto al mercado interno como el de exportación.

Por ello era necesario implantar un nuevo régimen fiscal que tuviera las siguientes características:

- Favorecer a productos exportados
- Nivelar desde el punto de vista fiscal, el precio de los artículos de importación
- Evitar la imposición acumulativa

Por todo lo referido, podemos afirmar que el Impuesto al Valor Agregado respondió a las necesidades planteadas. En Europa este impuesto tiene las siguientes características:

- Se denomina impuesto al valor añadido.
- Se causa sobre las ventas.
- El vendedor tiene que trasladarlo al comprador y recabar de éste último el impuesto correspondiente, de ahí que, quien soporta el impacto fiscal es el comprador.
- Constituye un impuesto nivelador respecto a los artículos de importación, pues los iguala fiscalmente con los elaborados en el país.
- Exceptúa a los bienes exportados y devuelve o compensa al vendedor, el gravamen que previamente haya cubierto.
- Establece un sistema de compensación del impuesto pagado y el retenido por los proveedores al efectuar las adquisiciones contra el impuesto pagado en las ventas y retenido a los clientes, enterando al fisco únicamente la diferencia o manifestando saldo a favor.<sup>79</sup>

El IVA en estricto sentido es una prestación fiscal al consumo de bienes y servicios o por la venta de insumos, bienes, actos o satisfactores. Tiene diversas denominaciones como: impuesto a las ventas, impuesto al consumo, impuesto sobre transacciones comerciales, etc.

El derecho mexicano incorpora el IVA en su sistema fiscal en el año de 1980, como un gravamen de naturaleza federal que recae sobre las transacciones comerciales relativas a la enajenación de bienes, prestación de servicios en forma independiente, por conceder el uso o goce temporal de bienes o por la

---

<sup>79</sup> Cfr. Paras Pages Alberto, Impuesto al valor agregado comentario al proyecto mexicano, Centro de Investigación Tributaria Filial de la Confederación de la República Mexicana, México, 1972. Págs. 9-15

importación de bienes y servicios, las que en su conjunto representan el hecho generador de la obligación contributiva.

Podemos entender el funcionamiento del IVA en cada etapa económica si consideramos que “el precio de venta de una mercancía o servicio al consumidor final es íntegramente valor agregado, de tal suerte que el consumidor deberá pagar, por concepto del impuesto, el 15% del precio total. Esto supone que los satisfactores primarios o “insumos” existentes en la naturaleza, carecen de absoluto valor. Cualquier esfuerzo que realice el hombre para obtener de la naturaleza satisfactores primarios provenientes de la agricultura, la ganadería, la pesca, minería, implica un costo que viene a ser el primer valor agregado a esos satisfactores. Toda transformación posterior que sufran los satisfactores, implica un nuevo costo que será valor agregado. El traslado de los satisfactores de los centros de producción a los mercados de consumo, asume un nuevo costo o valor agregado. Y por último, lo que el comerciante gasta para tener las mercancías a la vista del consumidor, mostrárselas y surtirlas en el momento en que éste las requiera, implica otro nuevo costo que es también valor agregado”.<sup>80</sup> Fiscalmente se entiende por valor agregado, la diferencia entre el precio de compra y el de venta de bienes y servicios, que se encuentran en el mercado para atender necesidades sociales.

Así, para agilizar la recaudación del IVA, el legislador decidió que se pagara en cada etapa de la producción, esto no provoca efectos acumulativos, ya que

---

<sup>80</sup> Sánchez Gómez Narciso, Los impuestos y la deuda pública, Porrúa, México, 2000. Págs. 146-147.

cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que él en su momento paga a sus proveedores y sólo entera al Fisco la diferencia, de esta forma el sistema no permite que el precio del artículo o servicio se eleve a causa del pago del IVA.

Por lo anterior podemos señalar que el Impuesto al Valor Agregado presenta las siguientes características:

- Es considerado un impuesto indirecto puesto que su pago no recae directamente en el sujeto pasivo, sino en el consumidor final, es decir, sobre la persona que consume los bienes y servicios, esto implica el traslado del IVA, de tal manera que el sujeto pasivo no sufre el impacto económico del impuesto en su patrimonio.
- Es un impuesto real ya que recae sobre las cosas, bienes o actos y no se consideran las condiciones personales de los sujetos pasivos.
- Es un impuesto general, porque la recaudación obtenida se destina a satisfacer el gasto público y obliga a todo aquel que cumpla con los supuestos normativos que señala la ley.
- Es un impuesto fijo, puesto que señala una tasa exacta para su determinación.
- Es un impuesto periódico ya que sus pagos se realizan de forma sucesiva.

Por la estructura y funcionamiento que tiene el IVA se trata de un impuesto con el que se puede disminuir en la medida de lo posible la evasión fiscal, ya que

permite gravar a un sector de la población, que de alguna forma escapa al Impuesto Sobre la Renta.

Hoy en día el IVA es considerado una de las principales contribuciones que recauda el Estado por lo que permite mayor fluidez a las finanzas públicas.

### **3.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en México**

Se dice que Francia fue el primer país en establecer un impuesto de tipo valor agregado en el año de 1954 que posteriormente se generalizó en la Comunidad Económica Europea en 1967. Otros países que lo han incorporado son los latinoamericanos.

En México fue hasta el año de 1968 cuando las autoridades hacendarias exteriorizaron que el “impuesto sobre ingresos mercantiles” (ISIM), adolecía de grandes defectos por ello se dio a conocer en noviembre de 1968, un Anteproyecto de la Ley de Egresos, con la finalidad de sustituir el ISIM.

El Anteproyecto constituyó el primer intento formal para la sustitución de la cuota federal del ISIM, estaba encaminado a establecer las bases de un nuevo gravamen.

El impuesto que se proponía se ajustaba a los principios de valor agregado, sus principales características eran:

- Se causaba el impuesto sobre las compras. Este aspecto representó una innovación total, ya que no se calcula sobre la venta, sino que la percepción de ingresos constituye el hecho generador del crédito fiscal. El gravamen a la erogación dio origen al nombre de “impuesto federal de egresos”.
- Retención del impuesto. Aún cuando era el comprador el causante del impuesto, el vendedor estaba obligado a retener y enterar al fisco el importe del impuesto y, consecuentemente, era responsable solidario ante las autoridades.
- Se calculaba en cada etapa de distribución. Este gravamen se causaba al efectuar la entrega de bienes con traslación de dominio, pero únicamente sobre el valor agregado en cada etapa, eliminándose así la imposición acumulativa.
- Tasas del impuesto. Se proponían dos tasas diferentes: la general que ascendía al 5% y la especial del 10%.

Aún cuando la tasa general del nuevo impuesto era superior a la tasa federal del ISIM (1.8%), las autoridades hacían hincapié en la equivalencia, ya que el ISIM se causaba sobre el importe de las ventas y el “impuesto sobre egresos” únicamente sobre el importe del valor agregado, es decir, sobre una base menor.
- Entero mensual. El pago del impuesto se cubre mediante declaración mensual ante autoridades autorizadas.
- Separación expresa. El “impuesto sobre egresos” debía hacerse constar expresamente en cada factura, deber que tenía carácter obligatorio y no opcional como ocurría con el ISIM.

- Desgravación a las exportaciones. Una de las características más importantes era la desgravación a las exportaciones, ya que favorecía a productos destinados al consumo en el extranjero, mediante la eliminación de cualquier carga fiscal, facilitando su colocación ventajosamente en mercados internacionales.

Además dentro del texto se incluyeron disposiciones relativas a otros gravámenes con características totalmente diferentes, como fue el caso del impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas y parte del impuesto del timbre, resultando con ello una extraña mezcla, que desvirtuaba el sistema original.

Al darse a conocer el Anteproyecto, no se hicieron esperar las opiniones y estudios en torno a la nueva propuesta. Por su parte las autoridades procedieron a designar a grupos de personas y formar comisiones, que fueron integradas por funcionarios gubernamentales, especialistas en la materia y representantes de la Banca, la Industria y el Comercio; la opinión de los contribuyentes también fue considerada, ésta se obtuvo a través de cuestionarios que fueron enviados a sus domicilios y que fueron devueltos en un plazo prudente.

Por su cuenta, diversas asociaciones de profesionales, como fue el caso del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A. C., se dedicaron al estudio del Anteproyecto; de igual manera el sector empresarial participó enviando a las autoridades su punto de vista y observaciones. La COPARMEX y la

CONCAMIN formaron una comisión que viajó por diversos países europeos, cuyo objeto de estudio era el IVA y como resultado de la investigación realizaron un memorándum con recomendaciones de carácter general sobre el nuevo gravamen propuesto. Todas las investigaciones fueron con el fin de estructurar un impuesto que respondiera a las necesidades del Estado y se apegara a derecho y al sistema fiscal de nuestro país.

Considerando los estudios realizados se formuló un nuevo proyecto en octubre de 1969, presentando importantes cambios pero conservando en esencia la propuesta inicial, las modificaciones fueron las siguientes:

- a) Se aumentó la tasa general de un 5% a un 8% y la especial de un 10% a un 15%, esto a razón de que se incluyó dentro del sistema al valor agregado, una participación para los Estados con el objeto de sustituir la tasa local del ISIM.
- b) Se omitió el impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas.
- c) Se consideró un artículo transitorio en el que se reconocía un crédito a los inventarios, para evitar la inflación que se originaría con la adopción del nuevo impuesto.
- d) Se planteó una coordinación fiscal entre la Federación y los Estados de la República Mexicana.<sup>81</sup>

Los intentos por implantar un nuevo gravamen dieron resultados hasta el 29 de diciembre de 1978 cuando fue publicado en el Diario Oficial de la Federación la “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, para entrar en vigor el 1º de enero de

---

<sup>81</sup> Cfr. Paras Pages Alberto. Ob. Cit. Págs. 17 a 23

1980; se dejó transcurrir un lapso de un año para que los contribuyentes se enteraran y se familiarizaran con la mecánica del impuesto para que con ello se alcanzaran positivos resultados de recaudación y de existencia del gravamen en el sistema fiscal.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se manifiesta la necesidad de sustituir el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, ya que con el desarrollo económico y la complejidad de los procesos de producción y distribución han surgido en este impuesto deficiencias que son necesarias corregir.

Expone que el principal defecto del impuesto sobre ingresos mercantiles es que se causa en cascada o es de etapas múltiples, ya que debe pagarse en cada una de las operaciones que se realizan con un bien, lo cual aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos que, en definitiva, afecta a los consumidores finales, ya que dicho impuesto esta incluido tantas veces como los bienes cambiaron de mano. El efecto repetitivo del impuesto provoca que el precio final de bienes y servicios se incremente en más de un 10%.

Establece que para eliminar los efectos nocivos del impuesto de etapas múltiples, se debe de abandonar el impuesto sobre ingresos mercantiles y adoptar el impuesto al valor agregado, con lo que se destruye:

- El efecto acumulativo del gravamen en cascada.
- La influencia que la misa ejerce en los niveles generales del precio.

- La desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere el grueso de la población.
- La ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas.
- El daño a la exportación.

Se explica que el IVA deja de ser en cascada, aún cuando se deba pagar en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, ya que cada industrial o comerciante al trasladar el impuesto a sus clientes recupera el que a él le repercutieron sus proveedores y sólo entrega al fisco el remanente o diferencia.

En esta forma el impuesto pagado en cada etapa no influye en el costo de los bienes y servicios, por lo que al llegar éste al consumidor final no llevan oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Señalan como ventajas del impuesto al valor agregado las siguientes:

- a) Este impuesto amplía la base del impuesto sobre ingresos mercantiles, sin requerir la característica de mercantilizad y habitualidad.
- b) La base ampliada permite dar un tratamiento homogéneo a un mayor número de bienes y servicios, facilita y mejora el control fiscal.
- c) Son sujetos del impuesto, en principio, todas aquellas personas que realicen actividades o actos gravados, incluyendo a la Federación, Distrito Federal, los Estados y Municipios.

- d) Se establece una sola tasa aplicable en todo el país con excepción de las zonas libres de Baja California, el norte de Sonora y zona fronteriza del norte, para las cuales se crea una tasa reducida del 6%.<sup>82</sup>

Al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, abrogó quince Leyes y tres Decretos, esto quedó estipulado en el artículo segundo transitorio del Decreto publicado en el DOF el 29 de diciembre de 1978, y fueron: la Ley federal sobre ingresos mercantiles, Ley del impuesto sobre reventa de aceites y grasas lubricantes, Ley del impuesto sobre compraventa de primera mano de alfombras, tapetes y tapices, Ley sobre despepite de algodón en rama, Ley del impuesto sobre automóviles y camiones ensamblados, Ley del impuesto a la producción de cemento, Ley del impuesto sobre cerillos y fósforos, Ley del impuesto sobre compraventa de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras, Ley del impuesto sobre llantas y cámaras de hule, Ley del impuesto a las empresas que explotan estaciones de radio y televisión, Ley del impuesto sobre automóviles propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo, Ley de compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal, Ley federal del impuesto sobre portes y pasajes, Ley del impuesto sobre la explotación pesquera, Decreto del impuesto al benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles y el Decreto que establece un impuesto sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz.

---

<sup>82</sup> Cfr. Margáin Manautou Emilio, Exégesis del Impuesto al Valor Agregado, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México 1981. Págs. 19 - 30

Como se ha observado las razones para implantar un Impuesto de Valor Agregado en México obedecieron a la necesidad de actualizar y modernizar sus sistemas de imposición, con ello se buscaba fortalecer su principal fuente de ingresos tributarios.

Los cambios más importantes que se han registrado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado desde la fecha de entrada en vigor, son los siguientes: en 1980 se establecen los exentos a este gravamen, en 1981, se reducen las exenciones en los diversos actos u operaciones que generaran el gravamen, para darle más generalidad en su aplicación; en 1983, se aumenta la tasa general del 10% al 15%, y surge la tasa especial del 6% para gravar ciertos artículos o actos que estaban exentos, incluyéndose importaciones de bienes para ser comercializados en la zona fronteriza de nuestro país, así mismo surge la tasa especial del 20% para ser aplicada a ciertos artículos o bienes gravados, considerados como suntuarios o de lujo. En 1991, nuevamente regresa la cuota general del 10%, argumentándose para ese efecto un desgravamiento al IVA, y se suprime la cuota del 20% que ya fue precisada, en 1995, se vuelve a establecer la cuota del 15%, misma que se encuentra en vigor hasta nuestros días, y para ello el gobierno federal argumentó la necesidad de aumentar la recaudación de los impuestos al consumo ante la fuerte demanda de recursos públicos, situación que hasta el momento sigue siendo discutible tanto en la Cámara de Diputados como en la de Senadores, ya que existen opiniones en pro y en contra, pues algunos proponen reducir la tasa general, y elevar la cuota para los artículos y servicios suntuarios o de lujo, y otros, proponen que se mantenga en las condiciones actuales, porque el IVA

es un importante rubro recaudatorio.<sup>83</sup> En 2001 se realizaron mínimas adecuaciones, el régimen de pequeños contribuyentes ya no presentan pagos provisionales. Hasta el 2001 la Ley del IVA gravaba los actos y actividades a crédito y se tenía un efecto financiero por el IVA no cobrado; a partir del 2002 se establecieron cambios para calcular el IVA en base a flujos de efectivos con ello se evitó los efectos financieros.<sup>84</sup>

A pesar de las múltiples reformas a la Ley del IVA, no se ha perdido la esencia de su estructura, actualmente se encuentra en vigor un impuesto de carácter federal indirecto que se sustenta en el fenómeno de la repercusión, toda vez que el sujeto pasivo traslada el monto de la obligación contributiva a terceras personas dentro del proceso económico, hasta llegar al consumidor final de los bienes, servicios o actos gravados, para que soporte dentro de su economía todo el IVA acumulado o generado en el mencionado proceso, es por ello que a esta última persona se le conoce como “pagador del impuesto”.

El control de la obligación se justifica con lo que se denomina “**acreditamiento**”, que significa, que el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le trasladaron a él o el que pagó, siempre que sea acreditable conforme a los términos de lo que establece la Ley.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> Cfr. Sánchez Gómez Narciso. Ob. Cit. Pág. 153.

<sup>84</sup> Cfr. Domínguez Orozco Jaime, Pagos provisionales de IVA 2002, 3ª ed., ISEF, México, 2002. Págs. 33, 34.

<sup>85</sup> Cfr. Sánchez Gómez Narciso. Ob. Cit. Pág. 160

Por lo hasta aquí expuesto consideramos que la idea de incrementar tasas y gravámenes al consumo más que al ingreso es sólida, ya que con ello se liberaría al ingreso de empresas y personas físicas lo que les permite estar en condiciones de invertir, ahorrar y consumir, y quizá se lograría disminuir en gran medida la economía informal.

### **3.2 Elementos del Impuesto al Valor Agregado**

Para comprender en que consiste el Impuesto al Valor Agregado es necesario analizar cada uno de sus elementos, recordemos que los elementos de toda contribución son: los sujetos, el objeto, la base, la tasa o tarifa y época de pago; y deben de estar determinados de una forma clara en una Ley.

Los elementos de las contribuciones al estar establecidos en una Ley dan certeza jurídica al contribuyente, ya que en ella se deben plasmar sus derechos y obligaciones. Por lo que toda contribución debe estar establecida en Ley ya que a través de esta se limita el poder tributario que tiene el Estado ante los gobernados.

#### **3.2.1 Sujetos obligados al pago de IVA**

El elemento sujeto del impuesto es indispensable en el ámbito de aplicación del impuesto; toda vez que en la relación tributaria, necesariamente, intervienen dos sujetos: la administración como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, atendiendo a esto la Ley del IVA en su artículo 1º establece

como **sujetos pasivos** a las **personas físicas y las morales que; en territorio nacional, realicen los actos y actividades siguientes:**

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

Cabe señalar que en relación a las personas físicas, éstas son definidas como aquellas que poseen la capacidad legal para adquirir obligaciones y ejercer derechos. Las personas morales son aquéllos entes jurídicos que representan grupos de personas físicas que aportan recursos como medios para alcanzar determinados objetivos. Al respecto el CCF en el artículo 25 reconoce como personas morales a la Nación, los Estados, los Municipios, las sociedades civiles o mercantiles, los sindicatos, las asociaciones profesionales, las sociedades cooperativas y mutualistas, entre otras.

Es oportuno reiterar que el IVA es un impuesto “indirecto”, esto indica que la Ley no grava al sujeto pasivo, sino que lo hace por repercusión, ya que dicho sujeto traslada el monto del impuesto a terceras personas hasta llegar al consumidor final de los bienes y servicios, a éste último se le conoce como pagador del impuesto, porque realmente en su patrimonio es donde recae el impacto de la contribución. Al efectuarse la repercusión o traslación del impuesto, el poder adquisitivo del sujeto pasivo queda intacto, porque simultáneamente dicho sujeto se libera de la obligación contributiva mediante esa secuela que reconoce la Ley, su única obligación consiste en trasladar,

retener y enterar el monto del gravamen ante el fisco, mediante la expedición de facturas y la especificación de ese fenómeno en su contabilidad, que debe corroborarse al presentar las declaraciones mensuales.<sup>86</sup>

El citado artículo advierte que los actos y actividades deben ser realizados por personas físicas o morales en **territorio nacional**, al respecto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 42 señala que el territorio nacional lo comprende: las entidades federativas, las islas, los arrecifes y cayos de los mares adyacentes, la plataforma continental, las aguas de los mares territoriales así como el espacio situado sobre el mismo. Además para efectos fiscales, se considera también la zona económica exclusiva, sobre la cual, a pesar de no formar parte del territorio, se ejercen derechos económicos

Ahora bien sí una persona física o moral cumple con el supuesto normativo que establece la ley se convierte en sujeto pasivo, es decir, en “contribuyente”, por lo tanto debe de cumplir con lo que la Ley le impone. El ordenamiento legal obliga a los contribuyentes del IVA a “trasladar el impuesto” en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. El “traslado del impuesto” implica el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al establecido en la Ley,

---

<sup>86</sup> Cfr. Sánchez Gómez Narciso. Ob. Cit. Pág.157

Otra obligación por cumplir es la de “retener el impuesto que se les traslade”<sup>87</sup>, ésta obligación la deben cumplir únicamente los que sean contribuyentes de IVA y que se ubiquen en los siguientes supuestos:

- I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o en adjudicación judicial o fiduciaria.
- II. Sean personas morales que:
  - a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente;
  - b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización;
  - c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestado por personas físicas o morales;
  - d) Reciban servicios prestados por comisionistas cuando éstos sean personas físicas.
- III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- IV. Sean personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto que establece programas de importación temporal para producir productos de exportación o el Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera; o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de

---

<sup>87</sup> La retención del IVA se adopta como medida para combatir la evasión y elusión fiscal, se introduce a partir del 1º de enero de 1999.

vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

A manera de conclusión respecto al tema de los sujetos del IVA no debemos de olvidar que se trata de un impuesto indirecto y que el sujeto pasivo que señala la Ley no es el que en realidad soporta la carga tributaria.

### 3.2.2 Objeto del impuesto

El elemento objeto es la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición, por ello dicho elemento es de vital importancia y determinante para el nacimiento de la obligación tributaria; de tal manera que la Ley del IVA señala en su artículo 1º como **objeto del impuesto la realización de los siguientes actos o actividades en territorio nacional: la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.**

El objeto del IVA esta debidamente determinado en la Ley por tanto tiene una existencia jurídica y será imputable a las personas físicas o morales que se coloquen o cumplan con lo estipulado por la Ley.

Para comprender mejor el objeto del IVA analicemos por partes lo que grava dicho impuesto, comencemos por distinguir entre “acto” y lo que implica una “actividad”. Al emplear la Ley la palabra “actos”, se refiere a la realización de

una operación de una manera accidental o esporádica; y cuando utiliza el termino “actividad” lo hace refiriendo a un conjunto de operaciones o tareas de una entidad o personas, con carácter habitual o que tiene cierta permanencia.

Siguiendo el orden que establece el artículo objeto de estudio, la enajenación de bienes es el primer supuesto de causación del IVA, se entiende como enajenación de bienes “ todo acto u operación por el que se transmite la propiedad de bienes muebles e inmuebles, a cambio del precio cierto convenido entre el comprador y el vendedor, incluyéndose la que se realiza con reserva de dominio a título oneroso”<sup>88</sup>; al respecto la Ley del IVA en su artículo 8 nos remite al artículo 14 del CFF que señala como enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado;
- II. La adjudicación aún cuando se realice a favor del acreedor;
- III. La aportación a una sociedad o asociación;
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero;
- V. La que se realiza a través de fideicomiso, en los siguientes casos:
  - a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
  - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiere reservado tal derecho.

---

<sup>88</sup> Sánchez Gómez Narciso. Ob. Cit. Pág. 166

- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos a fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
- a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero en estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o dar dichas instrucciones.
  - b) En el acto en el que el fideicomitente cede sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o el derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.
- VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero...
- IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades...

El siguiente supuesto de causación del IVA es la prestación de servicios en forma independiente, se entiende como tal la ejecución de obligaciones de hacer, de no hacer o de permitir que realiza una persona a favor de otra, lo cual es común en la asistencia técnica y profesional, incluyéndose el transporte de

personas o bienes, el seguro, el afianzamiento, el mandato, la comisión, mediación, transferencia, de tecnología, la agencia, la representación, correduría, consignación, distribución. No se considerará prestación de servicios independientes la que se realiza de forma subordinada mediante el pago de una remuneración, sueldo o salario.<sup>89</sup>

El tercer supuesto de causación del IVA es el uso o goce temporal de bienes y es lo que conocemos como arrendamiento, el subarrendamiento o cualquier otro acto por el que una persona permite a otra usar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación pactada en un contrato. El impuesto se considerará causado en el momento que sean exigibles las prestaciones a favor del arrendador, incluidos los anticipos, dicho gravamen es trasladado por el arrendador al arrendatario. No pagarán IVA por el uso o goce temporal de bienes cuando se arrienden inmuebles para casa habitación (excepto aquellos que se arrienden amueblados, sean hoteles o casas de hospedaje), sean fincas agropecuarias.<sup>90</sup>

Y por último tenemos a la importación de bienes y servicios, en términos generales la Ley señala en su artículo 24 que, se trata de la introducción al territorio nacional de bienes y servicios de procedencia extranjera; la adquisición por personas residentes en México de valores intangibles enajenados por personas físicas y morales no residentes en nuestro país. También es parte del hecho generador del impuesto, el uso o goce temporal, en territorio nacional de bienes intangibles proporcionados por personas no

---

<sup>89</sup> Cfr. Art. 14 LIVA

<sup>90</sup> Cfr. Art. 19 y 20 LIVA

residentes en el país, o de bienes intangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero. El citado artículo advierte que cuando exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que indique un valor adicional, se considerará importación y deberá pagarse el IVA conforme lo establece la Ley.<sup>91</sup>

Es oportuno señalar que abordamos los supuestos normativos que generan el IVA de una manera general. Y agregaríamos que en los artículos de esta Ley se contemplan las excepciones aplicables para cada caso en concreto.

### **3.2.3 Base del impuesto**

La base del impuesto es importante que este determinada en la Ley ya que es el valor asignado a la materia imponible, es un valor numérico al que se le aplica la tasa y que da como resultado el monto de la contribución a pagar; por lo que de la base partimos para calcular el monto de la contribución.

La Ley del IVA en el segundo párrafo del artículo 1º señala que “El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores”.

---

<sup>91</sup> Cfr. Art. 24 LIVA

Como se puede observar la base del impuesto es el valor que se le da a los actos, operaciones, bienes o servicios gravados por la Ley, para atribuirle un valor a los bienes y servicios se considera la capacidad que tienen para satisfacer necesidades humanas, el rendimiento que tienen en el proceso de producción y la posibilidad que tienen para ser intercambiados.

Al respecto la Ley del IVA nos indica que es lo que debe apreciarse para llegar a la base gravable para cada supuesto normativo, así tenemos que para la enajenación de bienes se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, así lo dispone el artículo 12 de la Ley del IVA.

Tratándose de la prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, de esta manera lo regula el artículo 18 de la Ley del IVA.

Para calcular el impuesto en el caso del uso o goce temporal de bienes, se considerará como base gravable el valor de la contraprestación pactada a favor de quienes los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos

de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, así lo dispone el artículo 23 de la Ley del IVA.

En cuanto a la importación de bienes tangibles el artículo 27 de la Ley del IVA señala que el valor a considerar como base gravable es el que se utilice para los fines del impuesto general de importación adicionado los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Por todo lo anterior debe quedar claro que la base del impuesto para calcular el IVA se determinará de acuerdo al acto o actividad que realice el contribuyente.

#### **3.2.4 Tasas impositivas en IVA**

La tasa es el tanto por ciento que debe aplicarse a la base gravable para determinar el monto del impuesto, en materia de IVA la Ley considera tres clases de tasas, la tasa general del 15%, la del 10% y la del 0%.

La tasa del 10% se aplicará a los valores que señala la Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto se realicen en la región fronteriza y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región.<sup>92</sup>

---

<sup>92</sup> Cfr. Art. 2º LIVA que además en el segundo párrafo señala como zona fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los Estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los Municipios de Caborca y de Cananea, así como la región parcial de Sonora comprendida en los siguientes límites al norte, la línea divisora internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros , al este de Puerto Peñasco; de ahí siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisora internacional.

La tasa del 0% esta planeada para beneficiar a los agentes económicos que realicen ciertos actos y actividades; en sentido horizontal beneficia a los contribuyentes que realizan actos o actividades sujetas a ésta, pues aunque no trasladen ninguna cantidad de gravamen a los consumidores finales de los bienes o servicios por ellos comercializados o prestados, la ley les permite acreditar las sumas de impuesto por ellos erogado en la obtención de los insumos necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios. En sentido vertical, la tasa del 0% es preferencial porque beneficia al consumidor final de los bienes y servicios afectos a dicha tasa, al no contener éstos ninguna cantidad de impuesto por concepto de IVA.<sup>93</sup>

En el artículo 2-A de la Ley del IVA encontramos los actos o actividades que están sujetos a la tasa 0% entre los cuales podemos mencionar la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados (salvo el hule); la medicina de patente, productos destinados a la alimentación (aplica excepciones); maquinaria y equipo agrícola y embarcaciones para pesca comercial, fertilizantes y plaguicidas, el oro, la enajenación de libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes; en cuanto a la prestación de servicios tenemos a la molienda de maíz y trigo, pasteurización de leche, invernaderos, el despepite de algodón, sacrificio de ganado y aves, agua para uso doméstico, por el arrendamiento de maquinaria agrícola, embarcaciones pesqueras, invernaderos y equipos de irrigación.

La aplicación de la tasa 0% del IVA ha causado confusión con relación a la aplicación de la excepción, ya que en ambos casos no se traslada el impuesto,

---

<sup>93</sup> Cfr. Plascencia Rodríguez, Análisis y comentarios a la ley del impuesto al valor agregado, Themis, México, 1995. Pág. 22

para evitar este problema hay que establecer las diferencias entre ambas figuras, los contribuyentes que realizan actos o actividades a la tasa 0% tienen el beneficio de acreditar el impuesto; en cambio los que realizan actos o actividades exentos, no podrán recuperar el impuesto que les hubieran trasladado o el pagado en la importación de bienes tangibles y, por tanto, tendrán que considerarlo como un gasto, podrá ser deducible si se cumple con lo que establece el artículo 32 de la LISR de lo contrario no es acreditable y no deducible.<sup>94</sup>

### **3.2.5 Epoca de pago**

El artículo 5º de la Ley del IVA establece que el impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en el artículo 33 de la misma Ley, además señala que los causantes de IVA están obligados a realizar pagos provisionales, al respecto el artículo 12 del Reglamento de la Ley del IVA señala que para determinar el pago provisional se aplicarán las tasas que correspondan, según sea el caso, al valor neto (producto resultante de reducir en el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto el monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones); al resultado de esta operación le será disminuido el monto del impuesto acreditable en dicho periodo (también puede acreditar saldos pendientes del mes inmediato anterior del mismo ejercicio o saldos a favor del ejercicio anterior, siempre que no haya solicitado devolución ) y en su caso el IVA que le fue retenido. El pago se

---

<sup>94</sup> Cfr. Domínguez Orozco Jaime. Ob. Cit. Pág. 40.

realizará en las oficinas autorizadas los primeros 17 días del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

Es de observar que aunque se denomine pago provisional no se trata de un anticipo a cuenta de un impuesto anual, el IVA se causa mensualmente, ya que se trata de un impuesto que se causa desde el momento en que se realizan los actos o actividades gravados por la Ley y, por tanto, se está en posibilidades, en ese momento, de conocer el impuesto que se debe enterar en el mes al que correspondan dichos actos o actividades. Hoy en día en la declaración anual que realizan los contribuyentes el IVA tiene efectos informativos, sirve como control administrativo para conocer el cruce de información que se da por la naturaleza del impuesto.<sup>95</sup>

Los pagos provisionales forman parte del sistema fiscal que permiten al fisco tener dinero para satisfacer sus necesidades del gasto público, además de que representa uno de los impuestos con los que se obtiene la mayor recaudación.

### **3.3 Artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Con la reforma fiscal para el 2004 se modificó sustancialmente el contenido del artículo 2-C de la Ley del IVA con la finalidad de quitar la exención del pago de que gozaban los pequeños contribuyentes hasta el 31 de diciembre de 2003, con la que se obliga a los contribuyentes de este régimen al pago del IVA.

---

<sup>95</sup> Cfr. Domínguez Orozco Jaime. Ob. Cit. Pág. 31

El artículo 2-C establece que las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes, pagarán el impuesto al valor agregado mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo en los términos generales que esta Ley establece. Para ello, se aplicará la tasa que corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente de valor agregado que señala el mismo artículo, al valor estimado de las actividades por las que están obligados al pago de este impuesto. Las autoridades fiscales tomarán en cuenta los ingresos reportados por los contribuyentes en la declaración informativa que deben presentar para los efectos del ISR correspondientes al ejercicio inmediato anterior. La estimativa que se obtenga se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Para los efectos del cálculo no se considerarán el valor de las actividades a las que se le aplique la tasa del 0%. Los contribuyentes no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado.

El artículo en cuestión nos permite afirmar que el IVA al que están obligados a pagar los pequeños contribuyentes es inconstitucional ya que transgrede el principio de equidad. Recordemos que el IVA es un impuesto que se va trasladando de mano en mano, hasta llegar a una persona que no lo puede trasladar y obviamente, absorbe el costo total del impuesto. En el caso de IVA para “repecos”, dicho impuesto no puede ser trasladado, por lo tanto el contribuyente absorbe el costo del impuesto, situación que no guarda equidad, pues a los demás contribuyentes de este gravamen se les permite el traslado del impuesto. A demás de que se les obliga pagar el IVA en sus compras y

gastos, no se les permite el acreditamiento y por lo tanto, no procede su devolución. Al no existir equidad en el impuesto hace que la disposición legal sea contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Consideramos que esta reforma provoca que el pequeño contribuyente al estar obligado a efectuar pagos de IVA, cobre este impuesto a sus clientes para no verse afectado ya que de lo contrario tendrá una repercusión directa en su patrimonio al pagar un impuesto que no tenía contemplado.

Al respecto en el ejercicio 2004 la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) encontró inconstitucional los mecanismos para calcular el IVA para pequeños contribuyentes establecidos en el artículo 2-C de la Ley del IVA, sin embargo decidió declararlo constitucional, ya que estimaron que de no hacerlo así, los pequeños contribuyentes pasarán al régimen general del IVA, quedando así en una situación más perjudicial que en la que se encontraban.

El razonamiento de la Corte queda plasmado en la siguiente tesis:

**VALOR AGREGADO. PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO DE AMPARO SI SE RECLAMA LA FORMA DE CALCULAR EL TRIBUTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2004.**

El artículo citado prevé que los pequeños contribuyentes pagarán el impuesto correspondiente mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo conforme al régimen general que la ley relativa dispone. En ese tenor, si la persona física que pertenece a dicho régimen especial impugna el artículo referido por considerar violatoria de garantías la forma de calcular el tributo, se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el 80, aplicado en sentido contrario, de la Ley de Amparo, y debe sobreseerse, ya que siendo la naturaleza del precepto reclamado de carácter positivo de resultar fundados los argumentos que plantea sobre el particular la quejosa, **el efecto de una posible concesión sería el de restituirla en el pleno goce de la garantía violada, el cual no podría ser para que se le desvinculara de la obligación de pagar el impuesto, porque no es dicho precepto el que determina su calidad de causante y si bien incide en la determinación de la base que es uno de sus elementos esenciales, ello obedece a que establece una mecánica más sencilla de tributación para los pequeños contribuyentes; en consecuencia, si con motivo de la concesión del amparo se les obligara a tributar conforme al régimen general, que significa llevar contabilidad y determinar el impuesto acreditable, entre otras obligaciones**

fiscales complejas que no se establecen para el régimen de pequeños contribuyentes, es inconcuso que se les ocasionaría un perjuicio al incrementar su cargas administrativas.<sup>96</sup>

En enero de 2005 la SCJN cambia su criterio y declara inconstitucional el pago de cuotas establecido en el Artículo 2º-C, por transgredir el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la mecánica de cálculo no permite atender al objeto propio del gravamen, se desvincula al IVA de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto al valor agregado, y se grava como un impuesto directo en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente. Lo dicho queda sustentado en la siguiente tesis:

**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 2004, QUE PREVE EL MECANISMO DE CÁLCULO PARA QUIENES TRIBUTEN BAJO EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

El citado precepto que dispone que las personas físicas que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta, en lugar de determinar el impuesto al valor agregado en los términos generales establecidos por la ley respectiva, deberán hacerlo atendiendo a la estimativa del valor de los actos o actividades que practiquen las autoridades fiscales, a la cual se le aplicará el coeficiente de valor agregado, que es un porcentaje establecido legalmente para cada uno de los diferentes rubros de actividad empresarial, y a la cantidad obtenida se le aplicará la tasa que corresponda, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello en virtud de que el artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2004, soslaya la naturaleza del mencionado gravamen como impuesto indirecto, pues el monto a enterar no se determina en atención al impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, sino en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente, como si se tratara de un impuesto directo, sin considerar que la imposición indirecta debe soportarse por el patrimonio del consumidor contribuyente de facto, aunado a que si la estimativa mencionada se determina conforme a los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación alguna con el objeto del impuesto y considerando un periodo distinto al corriente, se desvincula al impuesto que se calcula de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto al valor agregado. Esto es, la mecánica de cálculo que se desprende del referido artículo 2o.-C no permite atender al objeto propio del gravamen considerando el valor que se añade en las distintas etapas del proceso de producción y distribución, lo cual se obtiene con base en la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable, siendo que la figura jurídica del acreditamiento permite que la imposición se determine tomando en cuenta la variación entre el precio de adquisición y el de venta, es decir, sobre el valor agregado, pero que el propio numeral expresamente establece que los contribuyentes no tendrán derecho a tal acreditamiento, a pesar de que dicha figura es trascendental para salvaguardar la garantía constitucional de proporcionalidad en el impuesto al valor agregado.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> 9º época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX noviembre 2004, Tesis aislada, Materia administrativa.

<sup>97</sup> 9º época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI marzo 2005, Tesis aislada, Materia constitucional, administrativa.

Ante la confirmación de inconstitucionalidad del precepto se reformó el artículo 2-C de la Ley del IVA, ahora señala que los pequeños contribuyentes pagarán el impuesto en los términos generales que la Ley establece, salvo que opten por hacerlo mediante estimativa del IVA mensual que practiquen las autoridades fiscales. Es decir, la autoridad obtendrá el valor de los actos o actividades estimadas mensualmente y le aplicará la tasa que le corresponda sin considerar actos afectos a la tasa de 0%. Al impuesto así determinado, podrá restarle el valor del impuesto acreditable estimado mensual.

A pesar de que se reformó el artículo no se subsanó la inconstitucionalidad del precepto ya que se sigue partiendo de estimativas y no se precisa con que datos cuenta la autoridad fiscal para determinar la base del impuesto y el monto que es acreditable. Recordemos que la autoridad a través de declaración informativa conoce el monto de ingresos que ha percibido el contribuyente en ejercicios anteriores, pero no tiene conocimiento directo de sus erogaciones, lo que nos lleva a pensar. es que los valores habrán de ser estimados de manera incierta, al arbitrio de la autoridad.

Como se puede observar el legislador sigue ubicando al pequeño contribuyente en una situación de derecho diferente frente a los demás causantes de IVA.

## **Capítulo IV**

### **4. Los pequeños contribuyentes y el capítulo 5.8 de la Resolución**

#### **Miscelánea Fiscal**

El régimen de pequeños contribuyentes está diseñado para que los contribuyentes de éste cumplan de forma sencilla con sus obligaciones fiscales, sin embargo con la reforma al artículo 2-C de la Ley del IVA (que entró en vigor el 1 de enero de 2004), se les impuso una nueva carga fiscal, nos referimos a la obligación de pagar IVA, cuestión que desde sus inicios ha causado polémica debido a su inconstitucionalidad. No obstante que la redacción del artículo 2-C de la Ley del IVA es al respecto inconstitucional por violar el principio de equidad, la autoridad fiscal opto por establecer en la Resolución Miscelánea Fiscal la forma en que se debe calcular dicho impuesto, acto que viola el principio de legalidad pues tengamos en mente que todo aquello que implique una carga al contribuyente debe estar determinado en un acto material y formal como es la Ley.

Para comprender lo anterior es importante conocer la naturaleza jurídica de la Resolución Miscelánea Fiscal, ahora bien debemos considerar a la Resolución Miscelánea Fiscal como un conjunto de normas que regulan la relación entre el Fisco y los contribuyentes y que tiene como propósito una mejor aplicación de la Ley.

El término Resolución Miscelánea no se encuentra definido jurídicamente en la legislación, este deriva de la interpretación de la fracción I inciso g) del artículo 33 del CFF, que a la letra dice:

Art. 33 Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

...

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyo efectos se limiten a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generaran obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

El artículo citado faculta a las autoridades fiscales a publicar en su conjunto todas las disposiciones de carácter general a fin de que los contribuyentes conozcan sus obligaciones fiscales y cumplan oportunamente.

Las disposiciones que conforman la Resolución Miscelánea Fiscal son reglas generales y tienen las siguientes características:

- Son disposiciones emitidas en forma unilateral por autoridades fiscales.

- Se emiten con la finalidad de facilitar la ejecución de las leyes y reglamentos.
- Estas disposiciones son un complemento de la Ley y aún de los reglamentos formales, por lo que su fin es desarrollar y aplicar estos ordenamientos a casos concretos, las reglas generales comparten las características de los reglamentos al ser disposiciones de naturaleza impersonal, abstracta, general y obligatoria.
- Las reglas de carácter general se encuentran limitadas en las leyes y los reglamentos que pretenden regular.<sup>98</sup>

El que emite las Resolución Miscelánea Fiscal es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) con carácter de autoridad fiscal, tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, también está facultado para fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, y por ende facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones así como generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evolución de la política tributaria.<sup>99</sup>

Entre las diversas atribuciones que tiene el SAT esta la de emitir disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio de sus facultades así como

---

<sup>98</sup> Cfr. Villafañe Ordoñez, Gerardo, Inconstitucionalidad de la Resolución Miscelánea Fiscal: exceso de la facultad reglamentaria, México, 2005. Pág. 102

<sup>99</sup> Cfr. Art. 2 de la Ley del SAT 2006

para la aplicación de leyes, tratados y disposiciones que en base a ella se expiden.<sup>100</sup> Esta atribución recae en el Jefe del SAT, así lo dispone la Ley del SAT en su artículo 14 fracción III:

Art. 14 El Jefe del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

...

III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera haciéndolo del conocimiento de la junta de gobierno aquellas que considere de especial relevancia

Lo expuesto hasta aquí nos permite afirmar que sus características son:

- Estas disposiciones no han seguido el proceso constitucional.
- La Resolución Miscelánea Fiscal no debe ser considerada un reglamento, a pesar de que sus disposiciones comparten las características de ser impersonales, abstractas y generales, sin embargo carecen del aspecto formal, es decir, no son emitidas por el Presidente de la República en ejercicio de su facultad reglamentaria por tanto no tiene fuerza obligatoria como el reglamento.
- Violan el principio de legalidad, recordemos que su objetivo es detallar, particularizar y complementar la Ley para su mejor aplicación, sin embargo, estas disposiciones en algunos casos van más allá de lo que regula la misma Ley creando con ello obligaciones. Y al ser ya una obligación tributaria, entonces se quebranta el principio de legalidad por

---

<sup>100</sup> Cfr. Art. 7 fracc. XII de la Ley del SAT 2006

que no esta determinada por un acto formal y materialmente legislativo como es la Ley.

- Son inconstitucionales por la autoridad que las emite porque tanto la SHCP como el SAT son autoridades administrativas que no pueden legislar ni reglamentar leyes, en virtud de que dichas facultades constitucionalmente están reservadas a los Poderes Legislativo y Ejecutivo respectivamente, y en ningún caso pueden ser delegadas a otro órgano del Estado incluyendo las Secretarías de Estado.

Por estas razones consideramos que el contenido del “Capítulo 5.8 Régimen de Pequeño Contribuyente” de la Resolución Miscelánea Fiscal, no debe estar contemplado en un ordenamiento con tales características sino regulado formalmente en la Ley del IVA, ya que dicho capítulo esta conformado por reglas que pretenden regular el calculo, forma y pago del IVA.

Este punto lo podemos concluir afirmando que las disposiciones de la Resolución Miscelánea Fiscal no pueden generar obligaciones distintas a las contenidas en la Ley, así lo señala el artículo 35 del CFF, “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”.

En nuestra opinión el SAT abusa de su carácter de autoridad fiscal y de su atribución para emitir disposiciones generales para obligar a los contribuyentes a pagar un impuesto de dudosa legalidad.

#### **4.1 Mecánica para calcular la cuota fija del IVA para personas físicas que ya se encuentran tributando en el régimen de pequeño contribuyente, regla 5.8.1**

El régimen de pequeños contribuyentes se vio muy afectado con la reforma a la Ley del IVA con la que se creó la obligación de pagar cuotas fijas de IVA a partir del 2004, mismas que serían calculadas conforme al artículo 2-C de la Ley del IVA aplicando el siguiente procedimiento:

**Ingresos del ejercicio inmediato anterior (según declaración informativa para efectos del ISR, sin considerar las actividades afectas a 0%)**

- (/) Doce (son los 12 meses que conforman un ejercicio fiscal)
- (=) Valor de las actividades mensuales estimadas
- (x) Coeficiente de valor agregado del art. 2-C
- (=) Resultado
- (x) Tasa de IVA (10 o 15% según sea el caso)
- (=) Cuota mensual de IVA**

En el citado artículo se señalaba que la aplicación de este procedimiento correspondía originalmente a la autoridad fiscal, quien con base en la declaración informativa de los ingresos anuales del ejercicio inmediato anterior

del que se tratara, que oportunamente presentó el contribuyente, determinarían la cuota de IVA. Es de observar que la disposición no señalaba que los contribuyentes podían opcionalmente calcular sus cuotas. Sin embargo, con la publicación de la 2ª Modificación a la Resolución Miscelánea (9 de junio de 2004), se dieron a conocer reglas particulares para efectos de que el propio contribuyente determinara su cuota correspondiente de IVA, de tal manera que la autoridad se deslindaba de la obligación pues ahora recaía en el contribuyente, al respecto se establecieron diversas opciones que incurrieron en ilegalidad, por tal motivo, para el 2005 se modificaron los procedimientos para el cálculo de la cuota fija de IVA, mismos que quedaron previstos en las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el 2005.

A continuación señalamos en que consistió cada procedimiento, iniciemos con la regla 5.8.2 que a la letra dice:

**Regla 5.8.1** En tanto las autoridades fiscales estiman, individual o colectivamente, las cuotas mensuales a que se refiere el artículo 2-C de la Ley del IVA y en el Artículo Primero del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se mencionan”, publicado en el DOF el 5 de abril de 2004, las personas que tributen conforme al régimen de pequeño contribuyente previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR pagarán el IVA estimado a su cargo durante el año 2005, ante las oficinas autorizadas por el SAT conforme al procedimiento establecido en el Capítulo 2,15 de esta Resolución. Para los efectos del párrafo anterior, **la cuota mensual que deberán pagar los contribuyentes por cada uno de los meses del ejercicio 2005, será por un monto igual al de la cuota que haya correspondido al mes de diciembre de 2004.**<sup>101</sup>

Ilustremos lo anterior tomando como ejemplo al Señor Rodolfo Rojas quien inicio su negocio en enero de 2003, año en el que los REPECOS sólo pagaban ISR, con la reforma a la Ley del IVA en el 2004 se ve obligado a pagar IVA, el cálculo de ambos impuestos se efectúa de la siguiente forma:

Ejercicio 2003 Impuesto Sobre la Renta

---

<sup>101</sup> Diario Oficial de la Federación 17 de marzo 2005

	1° bimestre	2° bimestre	3° bimestre	4° bimestre	5° bimestre	6° bimestre
Ingreso	11000.00	15000.00	12000.00	11000.00	10000.00	13000.00
(-) 4 SMGAG elevados al periodo de pago	11002.36	11002.36	11002.36	11002.36	11002.36	11002.36
(=) Diferencia	-1002.36	3997.64	997.64	2.36	1002.36	1997.64
(x) Tasa art. 2-C LIVA		.50%	.50%	.50%		.50%
(=) ISR a cargo	00	1998.87	498.20	1.18	00	998.82

Total de ISR a cargo en el 2003 \$ 3, 497.07

#### Impuesto al Valor Agregado

ISR a cargo en el 2003	3497.00	Periodo de pago	Cantidad a pagar
(x) Factor	.25	May-Jun	\$194
(=)	774.25	Jul-Ags	\$194
(/) 4 bimestres	4	Sep-Oct	\$194
(=) Cuota fija de IVA	193.56	Nov-Dic	\$194

Aplicando lo que disponía la regla 5.8.1 el Señor Rodolfo Rojas debió pagar como cuota fija de IVA \$194, puesto que:

Cuota de IVA a cargo del bimestre nov.-dic.	194
(/) 2	
(=) Cuota de IVA a cargo en dic.	97
(x) 2	
(=) Cuota de IVA bimestral para 2005	194

Periodo de pago ejercicio 2005	Cantidad a pagar
Ene.- Feb.	\$194
Mar.- Abr.	\$194
May.-Jun.	\$194
Jul.-Ags.	\$194
Sep.-Oct.	\$194
Nov.-Dic.	\$194

La emisión de ésta regla no subsano la ilegalidad del artículo 2-C de la Ley del IVA, al contrario siguió contrariando la Ley, puesto que toma como base otro impuesto, al considerar el total de ISR que pagó el contribuyente en el ejercicio

2003. No queda duda que para el SAT no importa la legalidad de las disposiciones que emite, ya que para el 2006 el panorama no cambia debido a que la regla 5.8.1 establece que sí el contribuyente opta por pagar el IVA mediante estimativa, su primer pago bimestral será equivalente al monto que pago en el bimestre de noviembre-diciembre del 2005<sup>102</sup>, es obvio que el procedimiento sigue siendo el mismo el cual no refleja la capacidad contributiva del contribuyente.

#### **4.2 Cuota fija de IVA para pequeños contribuyentes que inician actividades en el 2005 o que durante 2004 no tuvieron IVA a cargo, regla 5.8.2**

Derivado de los constantes cambios en las disposiciones legales para poder tributar en el régimen de pequeños contribuyentes, es preciso que los afectados directamente por las cargas impositivas, se adecuen a las diversas formas o modalidades para poder cumplir con sus obligaciones de manera correcta y oportuna. De tal manera de que deben estar atentos a las reglas generales que año con año emiten el SAT a través de Resolución Miscelánea, para el 2005 se estableció la regla 5.8.2 para aquellas personas físicas que iniciaran actividades durante el 2005 y estimasen que sus ingresos no iban a exceder de \$2 000 000.00 o que no hayan tenido IVA a cargo en el mes de diciembre de 2004. La regla citada señala lo siguiente:

**Regla 5.8.2** establece que en tanto las autoridades fiscales estiman, individual o colectivamente, las cuotas mensuales a que se refiere el artículo 2-C de la Ley del IVA y en el Artículo Primero del "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se mencionan", publicado en el

---

<sup>102</sup> Cfr. Regla 5.8.1 de la RMF 2006 publicada en el DOF el 28 abril del 2006

DOF el 5 de abril de 2004, las personas que tributen conforme al régimen de pequeño contribuyente previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR **durante dicho año pagarán, a partir del mes en el que inicien actividades, una cuota mensual de 100 pesos por concepto de IVA estimado a su cargo**, ante las oficinas autorizadas por el SAT conforme al procedimiento establecido en el Capítulo 2.15 de esta Resolución. La cuota mensual se elevará al bimestre, debiendo **los contribuyentes efectuar pagos por los bimestres** a que se refiere la regla 5.8.6 de esta Resolución a partir de aquel en el que hayan iniciado actividades.<sup>103</sup>

De lo anterior podemos desprender el siguiente procedimiento para hacer el cálculo antes citado:

Concepto	Importe
Cuota del IVA mensual	\$100
(x)Número de meses por bimestre	2
(=)Cuota de IVA bimestral	\$200

Periodo de pago ejercicio 2005	Cantidad a pagar
Ene.- Feb.	\$200
Mar.- Abr.	\$200
May.-Jun.	\$200
Jul.-Ags.	\$200
Sep.-Oct.	\$200
Nov.-Dic.	\$200

Esta regla no especificaba los elementos que se consideraban para fijar la cuota, esta situación dejó ver que al contribuyente no se le estaba dando un trato equitativo frente a los demás obligados a pagar IVA. Actualmente la regla 5.8.2 establece que los contribuyentes que no ejerzan la opción de calcular el IVA mediante estimativa deberán presentar el aviso de cambio de situación fiscal por aumento y disminución de obligaciones fiscales, disminuyendo la clave correspondiente al régimen de pequeño contribuyente y aumentando la clave correspondiente al régimen de actividad empresarial y profesional o el régimen intermedio.<sup>104</sup>

<sup>103</sup> Diario Oficial de la Federación 17 marzo 2005

<sup>104</sup> Cfr. Regla 5.8.2 de la RMF 2006 publicada en el DOF el 28 abril del 2006

Con relación a las nuevas disposiciones consideramos que la tendencia de la reforma fiscal debe estar encaminada a que los negocios compitan bajo las mismas imposiciones y en igualdad de circunstancias, ya que si una persona física opta por el régimen de pequeños contribuyentes es porque se identifica con las características especiales que tiene éste régimen en comparación con los demás.

Por último, nos queda reconocer que en este sexenio se ha logrado un crecimiento macroeconómico que ha favorecido a la economía de nuestro país, la contraparte a este panorama son los pequeños contribuyentes que se quejan de las bajas ventas por la competencia de las tiendas de autoservicio, cadenas de farmacias de descuento, el ambulante, el contrabando y la piratería, fenómenos que los han orillado a cambiar de giro o definitivamente cerrar y los que subsisten se encuentran en precarias condiciones. Y para completar su mala situación la autoridad fiscal le impone más cargas que no toman en cuenta su capacidad contributiva.

#### **4.3 Opción para determinar la cuota fija a pagar por concepto de IVA, regla 5.8.4**

El tercer mecanismo para determinar la cuota fija de IVA en 2005 estaba determinado en la regla 5.8.4.

Nos adelantamos en comentar que esta regla resultaba contradictoria, a las reglas previas, ya que primero se establecieron mecanismos supuestamente sencillos, para después establecer un mecanismo opcional similar al que disponía el artículo 2-C de la Ley del IVA vigente en el 2005.

**Regla 5.8.4** Los contribuyentes a que se refieren las reglas 5.8.1 y 5.8.2, de esta Resolución; en lugar de aplicar lo dispuesto en dichas reglas; podrán determinar la cuota mensual que deben pagar por concepto de IVA, de conformidad con lo siguiente:

- I. Considerarán el valor de las actividades afectas al pago de IVA correspondientes al primer mes de calendario de 2005 en el que el contribuyente haya realizado dichas actividades durante el periodo comprendido a partir del primero y hasta el último día del mes de que se trate, sin considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0% ni el de aquéllas por las que no estén obligados al pago de IVA.
- II. Multiplicarán el valor a que se refiere la fracción anterior por el coeficiente de valor agregado que sea aplicable al giro o actividad del contribuyente, en los términos del artículo 2-C de la Ley del IVA.
- III. Aplicarán la tasa del 15% o del 10%, según corresponda, al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior. La cantidad así obtenida será la cuota mensual por concepto de IVA durante el año de 2005.
- IV. La cuota mensual que se determine de conformidad con la fracción anterior, se elevará al bimestre, debiendo los contribuyentes efectuar pagos por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6 de esta Resolución.  
Tratándose del mes en el que se inicien las actividades, se deberá considerar la cuota mensual sólo en la proporción que corresponda al número de días transcurridos desde la fecha de inicio de actividades hasta el último día del mes citado. Para efectuar los pagos bimestrales posteriores, se considerará la cuota mensual elevada al bimestre del párrafo anterior.
- V. El importe de los pagos bimestrales que los contribuyentes deben efectuar por concepto de IVA conforme al procedimiento previsto en esta regla, podrá disminuirse con la cuota familiar y las cuotas reguladoras que, en su caso, cubran dichos contribuyentes en el mismo periodo como beneficiarios del Sistema de Protección Social en Salud, en los términos previstos en la Ley General de Salud, siempre que el entero de los citados pagos bimestrales se deba hacer a una Entidad Federativa que haya celebrado convenio para la administración del impuesto a que se refiere el artículo 2-C de la Ley del IVA y dicha Entidad haya optado por aplicar la estimación de las cuotas conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la regla 5.8.7 de esta Resolución.

Cuando la cuota familiar y las cuotas reguladoras que puedan disminuirse conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior sea mayor al pago bimestral que los contribuyentes deben de efectuar por concepto de IVA, se podrá disminuir el importe de la cuota familiar y de las cuotas reguladoras que no haya sido disminuido, de los pagos que deben efectuarse por concepto de IVA por los bimestres posteriores, hasta agotar dicho importe.

Tratándose de otras cuotas que los contribuyentes cubran por concepto de servicios de salud a las instituciones de seguridad social que proporcionen dichos servicios, a que se refiere el segundo párrafo del Artículo Tercero del "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se mencionan", publicado en el DOF el 5 de abril de 2004, se requerirá la intervención de la Entidad Federativa que haya celebrado convenio con la institución de seguridad social de que se trate, para la determinación de la cuota de los servicios de salud y su disminución de la cuota que deban pagar los contribuyentes por concepto de IVA.

La disminución a que se refiere esta fracción no dará a devolución o compensación alguna.

Los contribuyentes a que se refiere la presente regla deberán acudir ante la autoridad fiscal correspondiente que corresponda a su domicilio fiscal, para que se valide el procedimiento para determinar la cuota, sin que dicha validación comprenda el valor de las actividades afectas al pago de IVA estimadas por el contribuyente. La validación a que se refiere este párrafo no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La validación a que se refiere el párrafo anterior deberá efectuarse ante las autoridades fiscales de las Entidades Federativas que haya celebrado convenio para la administración del impuesto a que se refiere el artículo 2-C de la Ley del IVA y hayan optado por aplicar la estimación de las cuotas conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la regla 5.8.7 de esta Resolución.

La regla citada establecía dos supuestos el primero era para aquellas personas que ya se encontraban tributando como pequeños contribuyentes y el segundo

supuesto era para aquellas personas que iniciaban actividades en el transcurso de algún mes del ejercicio 2005. Para comprender el procedimiento descrito por la regla 5.8.4 sigamos con el ejemplo del Señor Rodolfo Rojas quien ya se encontraba tributando como pequeño contribuyente y en el mes de enero de 2005 obtuvo \$8,000.00, el cálculo para la cuota de IVA se aplica de la siguiente manera

<b>Concepto</b>	<b>Importe</b>
Total de ingresos cobrados en enero 2005	8000.00
(-) Ventas cobradas 0%	00
(-) Ventas cobradas exentas	00
(=) Actos o actividades gravadas al 15%	8000.00
(x) Coeficiente al valor agregado art 2-C LIVA	20%
(=) Base del IVA	1600.00
(x) Tasa de IVA	15%
(=) IVA causado mensual	240.00
(x) Número de meses por bimestre	2
(=) IVA a cargo del bimestre	480.00*

\*Cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en una Entidad Federativa que haya celebrado convenio para la administración del IVA, los \$480 se disminuirán con la cuota familiar o las cuotas reguladoras que, en su caso, se hayan pagado al Sistema de Protección Social en Salud.

El segundo supuesto lo ilustraremos tomando como ejemplo a la Señora Guadalupe Ortiz que se dedica a la venta de pintura para exteriores, interiores y muebles, quien inicio actividades el 28 de mayo de 2005, a partir de esta fecha hasta el 31 de junio obtuvo \$15000.00 por las ventas. La cuota mensual de IVA se calculó de la siguiente manera atendiendo a lo previsto en la regla 5.8.4

Concepto	Importe
Total de ingresos cobrados en enero 2005	15000.00
(x) Coeficiente de IVA	20%
(=) Resultado	3000.00
(x) Tasa de IVA	15%
(=) Cuota de IVA mensual	450.00
(/) Días de mayo	31 <sup>♦</sup>
(=) Cuota de IVA diaria	14.51
(x) Días efectivos de mayo	4
(=) Cuota de IVA de mayo	48.04
(+) Cuota IVA mensual de junio	450.00
(=) Cuota mayo junio	498.04

Periodo de pago ejercicio 2005	Importe
May.-Jun.	\$498
Jul.-Ags	\$900
Sep.-Oct.	\$900
Nov.-Dic.	\$900

Lo que nos queda comentar es que la regla en cuestión sólo consideraba los ingresos de un mes, se le olvidado a la autoridad fiscal que las ventas varían mes con mes y en el supuesto de que en los meses siguientes fueran mayores, el contribuyente estaría pagando conforme a los lineamientos de la Resolución, por consiguiente no habría motivo para reclamar adeudo.

En los ejemplos desarrollados podemos observar que la cuota fija de IVA varía mucho, dependiendo el procedimiento que se elija, recordemos que en este caso se trata de un impuesto autoaplicativo. Afortunadamente para el 2006 la regla 5.8.4 fue reformada sustancialmente, ya que ahora los contribuyentes

---

<sup>♦</sup> Si aplicáramos a los ingresos de 4 días como si se tratara de un mes completo es obvio que el impuesto determinado no guardaría relación con la cuota mensual. Es por eso que debemos tomar el primer mes en que se hayan realizado actividades durante todo el periodo y determinar una cuota diaria para saber lo que corresponde pagar por esos días y no por todo el mes.

pequeños pagaran un monto igual al de la cuota que haya correspondido al bimestre noviembre-diciembre de 2005.<sup>105</sup>

Con todo lo expuesto hasta aquí cabe cuestionarnos si en la actualidad aún resulta atractivo el pertenecer al régimen de pequeño contribuyente , y lamentablemente no es posible dar una respuesta asertiva , ya que depende de las circunstancias que afectan al contribuyente; lo que recomendamos es que se realice un análisis del probable monto de impuesto que pudieran causar en los otros regímenes a que tiene derecho (general o intermedio), comparándolo con el que causan actualmente por ISR e IVA, para saber cuál es el más conveniente.

Lo que debe de hacer la autoridad fiscal es convocar a todas las personas que trabajan en la informalidad a pagar sus correspondientes impuestos, en lugar de emitir disposiciones generales que crean más obligaciones a los que ya están pagando tributos.

#### **4.4 Efectos económicos de las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005**

A lo largo del presente trabajo se ha comentado la inconstitucionalidad del artículo 2-C de la Ley del IVA y la ilegalidad de las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal, disposiciones que traen consecuencias tanto jurídicas como económicas, a continuación abordaremos las económicas.

---

<sup>105</sup> Cfr, regla 5.8.4 de la RMF 2006 publicada en el DOF el 28 de abril del 2006

El principal efecto económico que implica el pago de contribuciones es la disminución del patrimonio del contribuyente, por tal motivo toda contribución debe estar conforme a la Constitución Federal y demás disposiciones legales. Desde nuestra perspectiva identificamos las siguientes consecuencias de carácter económico.

- La base gravable que considera cada una de las reglas parte de un supuesto diferente, la regla 5.8.1 señala como cuota fija la que el contribuyente pagó en el mes de diciembre de 2004 (para determinar ésta se consideró como base gravable el total de ISR que pagó el contribuyente en el ejercicio 2003), la regla 5.8.2 señala una cuota fija de \$100 por mes, sí el contribuyente que inicia actividades considera que sus ingresos no van a exceder de dos millones de pesos; y la regla 5.8.4 considera como base para determinar la cuota fija el monto total de los ingresos obtenidos únicamente por el mes de enero de 2005. En los tres casos se parte de una estimativa de ingresos y no se reconoce la caída o aumento en ventas, se deben considerar factores como las grandes empresas, los comerciantes informales, el contrabando y la piratería, factores que han afectado en gran medida a los pequeños negocios.
- Los pequeños comerciantes se ven obligados a aumentar el precio en sus productos y servicios, ya sea para recuperar el IVA que ellos han pagado o para obtener del consumidor final el IVA que deben pagar, para no ver afectada su ganancia neta; medida que sólo refleja bajas

ventas, pues los consumidores prefieren el precio más bajo que ofrecen los del comercio informal.

- Los pequeños contribuyentes pagan el IVA en términos diferentes a los que se apegan los demás obligados, cuestión que no le permite tener una actitud de competencia sino de subsistencia.
- Estas disposiciones sólo provocan el incremento del comercio informal y pérdidas fiscales para la recaudación del Estado.

Con el aumento de los impuestos para obtener más ingresos, la autoridad fiscal sólo ha conseguido el desanimo de quienes contribuyen al gasto público, ya que sus necesidades no son atendidas por el gobierno y la carga impositiva es cada vez mayor, razones que influyen en el crecimiento del comercio informal, de acuerdo a datos proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI), se calcula que en México cerca de 30% de todos los trabajadores está en la informalidad, es decir cerca de 2 millones de personas.<sup>106</sup>

En este contexto las Entidades Federativas que han celebrado convenio con la Federación para una coordinación fiscal, con dicho acto se les transfiere la potestad para registrar, recaudar y administrar el ISR e IVA que enteran los pequeños contribuyentes.

Bajo este contexto se argumenta que la cuota fija de IVA permitiría el fortalecimiento de la hacienda estatal como municipal, el objetivo era lograr el

---

<sup>106</sup> Cfr. <http://www.inegi.gob.mx>

registro de comerciantes informales, fenómeno que afecta de manera considerable la recaudación fiscal. Así, la autoridad fiscal busco que a través de disposiciones legales se vincularan a aquellos comerciantes informales evasores, lo que la autoridad ha olvidado es que sus disposiciones en cuanto IVA para el régimen de pequeños contribuyentes, hasta ahora no están conforme a la Constitución y no son sencillos sus procedimientos, Situación que en nada contribuye a mejorar lo índices de recaudación.

Basta mencionar que la recaudación fiscal en las Entidades Federativas registra estancamiento y, en algunos casos retroceso, sólo 17 entidades han asumido la responsabilidad de aplicar ese novedoso instrumento para el cobro de impuestos aunque todos ya firmaron el convenio respectivo. Los resultados en cuanto cifras no son los esperados, ya que diez entidades duplicaron sus ingresos fiscales entre 2001 a 2005, el resto reflejaron un estancamiento y un crecimiento raquítico.<sup>107</sup>

Al respecto nos limitamos a señalar que el proyecto para ampliar la recaudación de las Entidades Federativas y la regularización de comerciantes informales, son un conjunto de buenas intenciones, lo que se necesita es una reforma fiscal de fondo que este apegada a los principios constitucionales, que aumente la recaudación y, a la vez promueva la inversión, que se trate de un sistema que simplifique el pago de impuestos y que garantice plena transparencia en torno al origen y destino de cada peso recaudado.

---

<sup>107</sup> Cfr. <http://www.presidencia.gob.mx>

Ahora para el 2006 las reglas en comento han tenido cambios en su redacción, más no en el contenido, pues siguen regulando el IVA en el mismo sentido al establecer que aquellos contribuyentes que opten por pagar el IVA mediante estimativa pagarán como cuota fija el equivalente a lo que pagaron en el bimestre de noviembre-diciembre de 2005, al respecto consideramos que la autoridad reformó las reglas en cuestión con la finalidad de disfrazar una cuota fija de IVA que hasta el momento no ha podido adecuar en el marco de la Ley.

Disposiciones como estas nos permiten señalar que es necesario que se diseñe un sistema fiscal progresivo y sustentable que equilibre derechos y obligaciones de los tres niveles de gobierno, que sea la base del financiamiento de Entidades Federativas, para que éstas no dependan de las partidas federales.

#### **4.5 Efectos jurídicos de la aplicación de las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005**

La reforma al artículo 2-C de la Ley del IVA en el 2004 y las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal aplicables para el 2005 causaron gran revuelo, sus efectos no sólo repercutieron en el ámbito económico sino también en la opinión de los especialistas en la materia, quienes manifestaron en foros y publicaciones la inconstitucionalidad de la reforma señalada. Al respecto hubo quienes opinaron que era necesario recurrir a la protección de la justicia a través del amparo.

En el presente trabajo comentamos que es evidente la inconstitucionalidad del citado artículo y por consiguiente los actos que derivan de la imposición de éste impuesto generan un acto nulatorio y que se puede por ende combatir con un juicio de amparo. Este no tardo en proceder ya que el pasado 15 de junio de 2004 el Juzgado Cuarto de Distrito del estado de Puebla (Sexto Circuito) emitió sentencia en la que deja claro la inconstitucionalidad y otorgamiento del amparo de la justicia federal. Lo anterior no significa que el problema haya tenido una solución ya que la protección constitucional implica que en tanto no sea derogado o reformado el artículo 2-C de la Ley del IVA, al quejoso persona física sujeto al régimen de pequeños contribuyentes que hizo valer el medio de defensa, no le sea fincado o cobrado crédito fiscal alguno por concepto de IVA mediante estimativa de valor por las autoridades hacendarias.

En este orden de ideas si el contribuyente gana el juicio de amparo obtiene la protección contra la inconstitucionalidad del procedimiento, sin embargo, hay que hacer notar que esto no implica que deje de ser sujeto del impuesto, sino únicamente queda liberado de aplicar una mecánica basada en cuotas fijas; por consecuencia, esta sujeto a disposiciones generales y recibirá el mismo trato que los demás contribuyentes de IVA.

Lo anterior procede en cuanto a la aplicación del multicitado artículo, pero ante la aplicación de las reglas de la miscelánea fiscal no es así ya que corresponderá a otra instancia resolver. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sostenido que “la constitucionalidad o validez de una regla general administrativa, dada su especial naturaleza, puede ser

analizada al tenor de lo dispuesto en la Constitución General de la República, o bien, confrontando su texto con lo previsto en un ordenamiento inferior a esa Norma Fundamental, como puede ser frente al acto legislativo o reglamentario que habilitó la emisión de esa regla; que abordar el estudio de constitucionalidad o validez de una regla general administrativa puede implicar un estudio propiamente dicho de constitucionalidad, donde la posible transgresión a la Norma Fundamental será directa, o bien, un análisis de legalidad, en donde la posible violación a la Constitución General de la República se dará en vía de consecuencia, en forma indirecta. Por lo que **el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe pronunciarse sobre los vicios de legalidad que en una demanda contenciosa administrativa que se atribuyan a las reglas generales administrativas aplicadas en perjuicio del actor** en la resolución definitiva impugnada o en el procedimiento que le precedió. En ese sentido, si se tiene en cuenta que en el juicio de amparo directo el acto reclamado lo constituye la sentencia, laudo o resolución reclamados, siendo el análisis de la ley o norma general aplicada en perjuicio de la quejosa sólo un argumento más para decidir sobre la constitucionalidad del acto reclamado, es evidente que al tenor de los principios reguladores del dictado de las sentencias de garantías, entre otros, los de congruencia y exhaustividad, el estudio que debe realizarse al respecto ha de partir de lo principal a lo accesorio, de lo fundamental a lo subsidiario; por lo que es dable concluir que **cuando en una demanda de amparo directo se proponen argumentos orientados a demostrar la inconstitucionalidad de una regla general administrativa materia de la sentencia reclamada, y planteamientos encaminados a evidenciar que el citado tribunal omitió**

**analizar vicios de legalidad atribuidos en la demanda de nulidad a la regla, tales como que infringe lo dispuesto en diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación, o bien, a cuestionar la determinación que ese órgano jurisdiccional haya dictado sobre el tópico relativo, debe darse preferencia al examen de los argumentos de inconstitucionalidad directa de la regla, pues de resultar fundados conducirían a otorgar a la quejosa un amparo con efectos de mayor entidad que si se consideraran eficientes los otros".<sup>108</sup>**

Con relación a lo anterior la SCJN se ha declarado incompetente para conocer del recurso de revisión en amparo directo, ya que "si en un juicio de amparo se reclama la constitucionalidad de una resolución miscelánea fiscal, expedida por el subsecretario de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ausencia del titular y del subsecretario del ramo, con fundamento, entre otros, en el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales procurarán "publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes", se concluye que no se surte la competencia de este Alto Tribunal para conocer del recurso de revisión en el que subsista tal problema de constitucionalidad, sino la de los Tribunales Colegiados de Circuito, puesto que la resolución reclamada no fue expedida por el presidente de la República en uso de su facultad reglamentaria, sino por un subsecretario de Estado con base en el referido precepto del código

---

<sup>108</sup> 9º época, Tribunal Colegiado de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX diciembre de 2004, Tesis aislada, Materia Administrativo

tributario, esto es, aun cuando la resolución miscelánea fiscal contiene reglas generales, impersonales y abstractas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ello no da lugar a considerar que tal resolución tiene el carácter de reglamento y que, por tanto, se ubica dentro de los ordenamientos cuyo análisis de constitucionalidad compete realizar al Máximo Tribunal del país, pues tanto la Constitución Federal, como la Ley de Amparo y la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, son claras al especificar que debe tratarse de reglamentos expedidos por el presidente de la República, o bien, de reglamentos expedidos por los gobernadores de los Estados o por el jefe del Distrito Federa”.<sup>109</sup>

Del criterio de la SCJN se desprende que éste máximo tribunal reconoce la existencia de reglas generales, sin embargo, afirma que dichas disposiciones no pueden considerarse reglamentos, ya que en primer lugar no fueron emitidas por el Presidente de la República en uso de su facultad reglamentaria, sino por una autoridad inferior, y a su vez su existencia encuentra origen en la delegación que hace el Poder Legislativo a través de la leyes que éste expide.

Considerando el criterio de la Corte la autoridad fiscal opto por reformar las reglas objeto de análisis, para el 2006 se cuidó que en su redacción se hiciera énfasis de que se trata de una opción y no de una obligación, aunque de fondo las reglas siguen incurriendo en ilegalidad pues no precisan los elementos para su determinación.

---

<sup>109</sup> 9º época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV mayo 2006, Tesis Materia administrativa

#### **4.6 Illegalidad de las disposiciones 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005**

Hemos señalado que el Estado tiene “potestad tributaria” para imponer las contribuciones que sean necesarias para sufragar el gasto público, al respecto nuestro sistema jurídico prevé el mal uso que de este poder hagan las autoridades, por ello lo limita a través de los principios de legalidad, equidad proporcionalidad, generalidad y destino al gasto público que se encuentran en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, sin embargo, autoridades no competentes emiten disposiciones en materia de contribuciones por lo que no respetan lo dispuesto por la Constitución; nos referimos en particular a las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Dicho lo anterior procedemos a señalar porque consideramos a las disposiciones objeto de análisis ilegales:

- Recordemos que el sistema jurídico mexicano está constituido por un conjunto de leyes, para que prevalezca un Estado de derecho se debe respetar una jerarquía de leyes; el rango superior de la jerarquía normativa esta integrado por dos grados, el primero es la Constitución Federal, el segundo son las leyes federales y los tratados internacionales; en el segundo rango encontramos a las leyes ordinarias (éstas pueden ser de carácter orgánicas, de comportamiento o mixtas); el tercer rango lo ocupan las normas reglamentarias (como los decretos) y el último rango lo ocupan las normas individualizadas (por ejemplo las resoluciones judiciales y administrativas, reglas de carácter

general, circulares, los contratos)<sup>110</sup>. El fundamento del orden jerárquico normativo del derecho mexicano está en el artículo 133 constitucional.

Tomando como fundamento lo dicho debemos de aplicar primero las leyes ordinarias (leyes fiscales) que son aquellas que emite el Poder Legislativo, después los reglamentos o decretos que derivan de la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo y en última instancia aplicamos las normas individualizadas como lo es la Resolución Miscelánea Fiscal. Por lo tanto las leyes ordinarias son superiores a los reglamentos y a las disposiciones generales, sí estos señalan algo contrario a la ley fundamental no son válidos.

Es evidente que en la aplicación de las reglas 5.8.1, 5.8.2 y 5.8.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal el orden jerárquico normativo no interesa lo que importa es el monto de la recaudación.

- La Constitución Federal dispone en el artículo 72 que para crear, reformar o en su caso abrogar una ley, se tendrá que cumplir con el proceso legislativo, en el cual todo proyecto sobre contribuciones deberá presentarse, en primer término, ante la Cámara de Diputados (Cámara de origen) sí esta lo aprueba, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores (Cámara revisora), para conocer en segundo término; aprobado por dicha Cámara se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer, lo publique de inmediato, para que entre en vigor. El proceso que se sigue para emitir las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal es totalmente diferente, únicamente interviene el Jefe del SAT.

---

<sup>110</sup> Cfr. García Máynez Eduardo, Introducción al estudio del derecho, 49º Porrúa, México, 1998. Págs. 87 y 88

Hasta el momento podemos afirmar que las disposiciones que conforman la Resolución Miscelánea Fiscal tienen como efecto regular leyes fiscales y es evidente que no se cumple con el proceso legislativo, lo que conlleva a que el contribuyente este en una incertidumbre jurídica y expuesta a la arbitrariedad de las autoridades.

- Las reglas que conforman la Resolución Miscelánea Fiscal son emitidas por una autoridad de dudosa competencia, esto es así porque el Secretario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) esta facultado para emitir disposiciones de carácter general en materia fiscal, con el objeto de que el contribuyente cumpla con mayor facilidad con sus obligaciones fiscales, esto tiene fundamento en la fracción XXXIV del artículo 6º del Reglamento interior de la SHCP, el precepto citado es claro al señalar que dicha facultad no es delegable; por otro lado se delega tan importante facultad al Jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT ) a través de los artículos 7º fracción XII y 14 fracción III de la Ley del SAT, así como el artículo 4º del Reglamento interior del SAT. Por lo que de conformidad con estos ordenamientos ambos están facultados para emitir dicha resolución, por lo que el Pleno de la SCJN ha señalado en una tesis aislada que “ las reglas generales administrativas dictadas en ejercicio de una facultad conferida por una ley expedida por el Congreso de la Unión a una Secretaría de Estado constituyen una categoría de ordenamientos que no son de índole legislativa ni reglamentaria, sino que se trata de cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al

acelerado crecimiento de la administración pública, por lo que su expedición no pugna con el principio de distribución de atribuciones entre los diferentes órganos del poder público. Lo anterior es así, porque los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes, cuya expedición compete al Presidente de la República, en términos de lo dispuesto por el artículo 92 de la propia Carta Magna, tiene diferente forma y materia que las reglas citadas, mientras el Congreso de la Unión no infiera en la formación de aquellos actos, puede conferir directamente a los secretarios de estado la atribución de expedir reglas técnico operativas dentro del campo de una ley específica; de manera que si el otorgamiento de atribuciones por la Norma Fundamental a los diferentes órganos gubernativos no puede extenderse analógicamente a otros supuestos distintos a los expresamente previsto en aquella, las reglas técnicas y operativas están fuera del ámbito exclusivo del titular del Poder Ejecutivo...”<sup>111</sup>

Considerando lo anterior el Alto Tribunal reconoce la delegación de atribuciones que estén expresamente señaladas en ley, lo que no aplica es que las disposiciones que conforman la Resolución Miscelánea Fiscal no son reglas técnicas-operativas y es evidente que el SAT las aplica de forma obligatoria.

Considerando la ilegalidad de las reglas en cuestión si la autoridad fiscal pretende fundamentar y motivar un acto que afecte la esfera jurídica de un contribuyente en la Resolución Miscelánea, dicho acto carecerá de una debida

---

<sup>111</sup> 9º época, Pleno, Apéndice (actualización 2002) Tomo III, Tesis aislada, Materia administrativa.

fundamentación legal, pues la Resolución Miscelánea no es un precepto legal; lo que implica una violación directa a los artículos 14 y 16 constitucionales.

Para fundamentar lo expuesto recurramos al texto de cada una de las reglas para confrontar su regulación con la reforma para el 2006.

La regla 5.8.1 vigente en el 2005 señala que la cuota mensual que deberán pagar los contribuyentes por cada uno de los meses del ejercicio 2005, será por un monto igual al de la cuota que haya correspondido al mes de diciembre de 2004.

La regla 5.8.1 vigente para el ejercicio 2006 dispone que los contribuyentes que optan por pagar el IVA mediante estimativa en los términos de dicho precepto, si realizan su primer pago bimestral de 2006, conforme a la última cuota bimestral de 2005, en tanto las autoridades fiscales efectúan la estimativa correspondiente.

Las reglas en cuestión siguen determinando una cuota fija de IVA basada en una estimativa de valor de los actos o actividades gravadas por el IVA, no precisa los elementos que se consideran para determinar la cuota, lo cual no permite conocer la capacidad contributiva que tenga cada contribuyente.

La regla 5.8.2 vigente en 2005 dispone un cálculo para aquellos contribuyentes que inician actividades en el ejercicio 2005, durante dicho año pagarán, a partir

del mes en que inician actividades, una cuota mensual de 100 pesos por concepto de IVA, misma que será elevada al bimestre.

Para el 2006 la regla 5.8.2 cambia sustancialmente, ya que establece que aquellos contribuyentes que no ejerzan la opción de calcular el IVA mediante estimativa deberán presentar el aviso de cambio de situación fiscal en la que se disminuya la clave correspondiente al régimen de pequeño contribuyente y aumentar la clave correspondiente al régimen de actividad empresarial y profesional o al régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, según corresponda.

La regla 5.8.2 vigente en el 2005 imponía una cuota de IVA a los contribuyentes que iniciaban actividades, lo cual afectaba directamente en el patrimonio de dichos sujetos, pues al iniciar su negocio o su actividad no tenían la certeza de saber si podían solventar la obligación fiscal. No considerando lo anterior el SAT emite una nueva regla en la que se orilla al contribuyente a elegir entre enterar una cuota fija de dudosa legalidad o tributar bajo las disposiciones generales de la Ley del IVA. Al respecto consideramos que con este tipo de disposiciones se está dejando de lado las características especiales que tiene el régimen de pequeños contribuyentes.

Por último la regla 5.8.4 vigente en el 2005 fue reformada sustancialmente medida que consideramos asertiva, ya que establecía un procedimiento que tomaba como base del impuesto los ingresos del primer mes del ejercicio 2005,

lo cual provocaba que la naturaleza del objeto del IVA ya no fuera la realización de actos o actividades.

La regla 5.8.4 aplicable en el 2006 dispone que el pequeño contribuyente pagará como cuota fija de IVA un monto igual al de la cuota que haya correspondido al bimestre de noviembre-diciembre de 2005, hasta en tanto las autoridades fiscales estimen el IVA respectivo.

Por último nos queda comentar que es necesario que se reforme nuestro sistema fiscal de fondo considerando factores económicos y jurídicos, para que dicho sistema este soportado por la Ley.

#### **4.7 Criterio de la SCJN**

En el presente trabajo se ha comentado la inconstitucionalidad del artículo 2-C de la Ley del IVA vigente en 2004, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió su criterio en la siguiente tesis jurisprudencial:

**VALOR AGREGADO. PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO DE AMPARO SI SE RECLAMA LA FORMA DE CALCULAR EL TRIBUTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2004.**

El artículo citado prevé que los pequeños contribuyentes pagarán el impuesto correspondiente mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo conforme al régimen general que la ley relativa dispone. En ese tenor, si la persona física que pertenece a dicho régimen especial impugna el artículo referido por considerar violatoria de garantías la forma de calcular el tributo, se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el 80, aplicado en sentido contrario, de la Ley de Amparo, y **debe sobreseerse, ya que siendo la naturaleza del precepto reclamado de carácter positivo, de resultar fundados los argumentos que plantea sobre el particular la quejosa, el efecto de una posible concesión sería el de restituirla en el pleno goce de la garantía violada, el cual no podría ser para que se le desvinculara de la obligación de pagar el impuesto, porque no es dicho precepto el que determina su calidad de causante y si bien incide en la determinación de la base que es uno de sus elementos esenciales, ello obedece a que establece una mecánica más sencilla de tributación para los pequeños contribuyentes; en consecuencia, si con motivo de la concesión del amparo se les obligara a tributar conforme al régimen general, que significa llevar contabilidad y determinar el impuesto acreditable, entre otras obligaciones fiscales complejas que no se establecen para el**

régimen de pequeños contribuyentes, es inconcuso que se les ocasionaría un perjuicio al incrementar su cargas administrativas.<sup>112</sup>

Es de observar que el Pleno de la SCJN opto por aplicar un mal necesario, es decir, se decidió declarar constitucional el precepto señalado, ya que de no hacerlo así, los sujetos al régimen de pequeños contribuyentes pasarían al régimen general del IVA, quedando los “repecos” en una situación más perjudicial. pues tendrían más obligaciones fiscales que cumplir, cuya administración difícilmente soportaría.

Así que, dicho precepto siguió vigente en el 2005, pero el criterio de la Corte cambió de manera radical, pues declara inconstitucional el artículo 2-C de la Ley del IVA, en la siguiente tesis:

**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 2004, QUE PREVÉ EL MECANISMO DE CÁLCULO PARA QUIENES TRIBUTEN BAJO EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

El citado precepto que dispone que las personas físicas que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta, en lugar de determinar el impuesto al valor agregado en los términos generales establecidos por la ley respectiva, deberán hacerlo atendiendo a la estimativa del valor de los actos o actividades que practiquen las autoridades fiscales, a la cual se le aplicará el coeficiente de valor agregado, que es un porcentaje establecido legalmente para cada uno de los diferentes rubros de actividad empresarial, y a la cantidad obtenida se le aplicará la tasa que corresponda, **transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello en virtud de que el artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2004, soslaya la naturaleza del mencionado gravamen como impuesto indirecto, pues el monto a enterar no se determina en atención al impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, sino en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente, como si se tratara de un impuesto directo, sin considerar que la imposición indirecta debe soportarse por el patrimonio del consumidor contribuyente de facto, aunado a que si la estimativa mencionada se determina conforme a los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación alguna con el objeto del impuesto y considerando un periodo distinto al corriente, se desvincula al impuesto que se calcula de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto al valor agregado.** Esto es, la mecánica de cálculo que se desprende del referido artículo 2o.-C no permite atender al objeto propio del gravamen considerando el valor que se añade en las distintas etapas del proceso de producción y distribución, lo cual se obtiene con base en la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable, siendo que la figura jurídica del acreditamiento permite que la imposición se determine tomando en cuenta la variación entre el precio de adquisición y el de venta, es decir, sobre el valor agregado, pero que el propio numeral expresamente establece que los contribuyentes no tendrán derecho a tal acreditamiento, a pesar de que

---

<sup>112</sup> 9ª época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX noviembre 2004, Tesis aislada, Materia administrativa

dicha figura es trascendental para salvaguardar la garantía constitucional de proporcionalidad en el impuesto al valor agregado.<sup>113</sup>

Y para dar mejor soporte a dicho criterio el Pleno aprobó la siguiente tesis aislada, en la cual se determinó el alcance del principio de proporcionalidad tributaria en relación con los impuestos indirectos:

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.-** Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación –caso en el cual atendería a la afectación patrimonial y positiva para el contribuyente normativamente determinado-, sino que atiende al patrimonio que la soporta –el del consumidor contribuyen te 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 no resulta suficiente 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 otorgan 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 –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 de que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado 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 satisfactores.<sup>114</sup>

Así que, considerando el criterio de la SCJN el artículo 2-C de la Ley de IVA vigente en 2005 presenta vicios inconstitucionales, que podemos resumir en los siguientes puntos:

- Dicho artículo pasa por alto el principio de proporcionalidad tributaria, para que el IVA sea proporcional se debe determinar atendiendo el

---

<sup>113</sup> 9ª época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI marzo 2005, Tesis aislada, Materia constitucional administrativa

<sup>114</sup> 9ª época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI marzo 2005, Tesis aislada, Materia constitucional, administrativa.

impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, fórmula que no es aplicable, puesto que se parte de una estimativa de valor y no se permite el acreditamiento.

- No atiende a la naturaleza jurídica de impuesto indirecto que tiene el gravamen, esto sucede por que el impuesto se determina atendiendo a la manifestación de riqueza o el incremento del haber patrimonial del contribuyente de iure, como si se tratara de un impuesto directo, pasando por alto que quien debe soportar la imposición indirecta es el patrimonio que a su vez soporta el consumo, es decir el contribuyente da facto.
- La estimativa de valor de actos o actividades se determina atendiendo a los ingresos del contribuyente correspondientes al último ejercicio, lo cual desvincula el objeto del gravamen en relación con el impuesto determinado en cantidad líquida, es decir, no hay relación entre los ingresos del último ejercicio con las operaciones que efectivamente resultan relevantes para efectos del IVA ya que éste se causa mensualmente
- La mecánica de cálculo que se desprende del referido artículo no permite identificar el valor añadido a los actos o actividades en las distintas etapas de producción, distribución y comercialización, lo cual se logra atendiendo a la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable, tomando en cuenta que la figura jurídica del acreditamiento es la que salvaguarda el principio de proporcionalidad tributaria.

Al respecto el legislador consideró la inconstitucionalidad del multicitado artículo y lo reformó, ahora el tratamiento aplicable a los pequeños contribuyentes en materia de IVA tiene los siguientes cambios más relevantes:

- Los pequeños contribuyentes están obligados a tributar en los términos generales que establece la Ley del IVA o podrán optar por hacerlo mediante estimativa de IVA mensual que practiquen las autoridades fiscales.
- La estimativa de IVA mensual se determinará considerando el valor estimado de las actividades afectas al pago de IVA que realice el contribuyente en un año de calendario, dicho valor se dividirá entre 12 que son los meses del año para obtener el valor estimado de cada mes. Al valor estimado mensual de las actividades se le aplicará la tasa del 10 y 15% según corresponda, y el resultado será el IVA a cargo estimado mensual.
- Ahora la ley permite expresamente el acreditamiento, para ello es necesario determinar el impuesto acreditable mensual que corresponda por un año calendario, el cual se obtiene aplicando el siguiente procedimiento, se considerará el impuesto acreditable estimado, que le es trasladado al contribuyente por sus proveedores correspondiente a un año, éste se dividirá entre 12 que son los meses del año y el resultado es el impuesto acreditable estimado mensual.

Ahora la legislador pretende fundar la estimación en elementos que permitan conocer la situación económica del pequeño contribuyente como por ejemplo: el inventario de mercancía, maquinaria y equipo, las

cantidades cubiertas por concepto de luz, teléfono, renta del establecimiento y demás servicios.

- Se establece que los contribuyentes que decidan no ejercer la opción de estimativa deberán de permanecer tributando en los términos generales que establece la ley por un periodo de cinco años.

En cambio los contribuyentes que opten por el régimen de estimativa, por ser un esquema optativo, podrán abandonar la opción en cualquier momento si lo creen conveniente.

- Es importante destacar que cuando los contribuyentes trasladen en forma expresa y por separado el IVA, se considera que se deja de optar por pagar el impuesto por estimativa y lo deberán pagar en los términos generales que establece la ley, a partir del mes en el que se expida el primer comprobante.

El artículo 2-C de la Ley del IVA vigente en 2006 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2005, textualmente se integra así:

**Artículo 2o.-C.** Las personas físicas que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado en los términos generales que esta Ley establece, salvo que opten por hacerlo mediante estimativa del impuesto al valor agregado mensual que practiquen las autoridades fiscales. Para ello, dichas autoridades obtendrán el valor estimado mensual de las actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago de este impuesto, pudiendo considerar el valor estimado de dichas actividades durante un año de calendario, en cuyo caso dicho valor se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Para los efectos del cálculo mencionado anteriormente, no se deberá considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0%. Al valor estimado mensual de las actividades se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado que corresponda. El resultado así obtenido será el impuesto a cargo estimado mensual.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto estimado a su cargo determinado en los términos del párrafo anterior y el impuesto acreditable estimado mensual. Para ello se estimará el impuesto acreditable mensual a que se refiere el artículo 4o. de la presente Ley, pudiendo estimar el que corresponda a un año de calendario, en cuyo caso dicha estimación se dividirá entre doce para obtener el impuesto acreditable estimado mensual.

Para estimar el valor de las actividades, así como el impuesto acreditable de los contribuyentes, las autoridades fiscales tomarán en consideración los elementos que permitan conocer su situación económica, como son, entre otros: El inventario de las mercancías, maquinaria y equipo; el monto de la renta del establecimiento; las cantidades cubiertas por concepto de energía eléctrica, teléfonos y demás servicios; otras erogaciones destinadas a la adquisición de bienes, de servicios o al uso o goce temporal de bienes, utilizados para la realización de actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado; así como la información que proporcionen terceros que tengan relación de negocios con el contribuyente.

El impuesto al valor agregado mensual que deban pagar los contribuyentes se mantendrá hasta el mes en el que las autoridades fiscales determinen otra cantidad a pagar por dicha contribución, en cualquiera de los supuestos a que se refieren los apartados siguientes:

**A.** Cuando los contribuyentes manifiesten a las autoridades fiscales en forma espontánea que el valor mensual de sus actividades se ha incrementado en el 10% o más respecto del valor mensual estimado por las autoridades fiscales por dichas actividades.

**B.** Cuando las autoridades fiscales, a través del ejercicio de sus facultades, comprueben una variación superior al 10% del valor mensual de las actividades estimadas.

**C.** Cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor exceda el 10% del propio índice correspondiente al mes en el cual se haya realizado la última estimación del impuesto al valor agregado.

Tratándose de los contribuyentes que inicien actividades y que reúnan los requisitos a que se alude en el primer párrafo de este artículo, dichos contribuyentes podrán ejercer la opción prevista en el mismo, en cuyo caso estimarán el valor mensual de las actividades por las que estén obligados a efectuar el pago del impuesto, sin incluir aquellas afectas a la tasa de 0%. Al valor mensual estimado se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado que corresponda y el resultado será el impuesto a cargo estimado mensual. Dicho impuesto se deberá disminuir con la estimación que se haga del impuesto acreditable a que se refiere el artículo 4o. de esta Ley que corresponda al mes de que se trate y el resultado será el monto del impuesto a pagar. Dicho monto se mantendrá hasta el mes en el que las autoridades fiscales estimen otra cantidad a pagar, o bien, los contribuyentes soliciten una rectificación.

Para los efectos del impuesto establecido en esta Ley, los contribuyentes que opten por pagar el mismo en los términos de este artículo, deberán cumplir la obligación prevista en la fracción IV del artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de llevar la contabilidad a que se refiere la fracción I del artículo 32 de esta Ley. Así mismo, deberán contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes a que se refiere la fracción III del citado artículo 139.

Los contribuyentes a que se refiere el presente artículo trasladarán el impuesto al valor agregado incluido en el precio a las personas que adquieran los bienes o reciban los servicios. Cuando los citados contribuyentes expidan uno o más comprobantes trasladando el impuesto en forma expresa y por separado, se considera que cambian la opción de pagar el impuesto al valor agregado mediante la estimativa a que se refiere este artículo, para pagar dicho impuesto en los términos generales establecidos en esta Ley, a partir del mes en el que se expida el primer comprobante, trasladando el impuesto en forma expresa y por separado.

El pago del impuesto determinado conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberá realizarse por los mismos periodos y en las mismas fechas en los que se efectúe el pago del impuesto sobre la renta.

Las Entidades Federativas que tengan celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán obligadas a ejercer las facultades a que se refiere el citado convenio a efecto de administrar también el impuesto al valor agregado a cargo de los contribuyentes que ejerzan la

opción a que se refiere el presente artículo y deberán practicar la estimativa prevista en el mismo. Las Entidades Federativas recibirán como incentivo el 100% de la recaudación que obtengan por el citado concepto.

Las Entidades Federativas que hayan celebrado el convenio a que se refiere el párrafo anterior deberán, en una sola cuota, recaudar el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo y que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las contribuciones y derechos locales que dichas Entidades determinen. Cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, se establecerá una cuota en cada una de ellas, considerando el impuesto al valor agregado correspondiente a las actividades realizadas en la Entidad de que se trate y el impuesto sobre la renta que resulte por los ingresos obtenidos en la misma.

Tratándose de los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, que realicen únicamente actividades afectas a la tasa de 0%, podrán optar por tributar conforme a lo dispuesto en este artículo, en cuyo caso quedarán liberados de las obligaciones de presentar declaraciones y de llevar los registros de sus ingresos diarios.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción prevista en el mismo, deberán pagar el impuesto al valor agregado en los términos generales que establece esta Ley al menos durante 60 meses, transcurridos los cuales se tendrá derecho nuevamente a ejercer la opción de referencia.

Cuando los contribuyentes opten por pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este artículo, podrán cambiar su opción en cualquier momento para pagar en los términos generales que establece esta Ley, en cuyo caso estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior

Aun cuando el artículo transcrito establece como opción pagar el IVA por estimativa mensual y permita el acreditamiento, no se eliminó la inconstitucionalidad, puesto que se continúa calculando el impuesto partiendo de una estimativa y toda estimativa contiene elementos que generan incertidumbre jurídica.

Además, en este supuesto, el impuesto al valor agregado pierde su naturaleza jurídica como impuesto indirecto, toda vez que el objeto del impuesto no guarda una relación estrecha con la cantidad líquida a pagar, es decir, el monto a enterar no corresponde con las operaciones que efectivamente resultan gravadas por IVA, porque se considera un periodo distinto al corriente (la Ley señala un año de calendario sin especificar que año se debe considerar).

Por lo tanto si lo que quiere la Federación es fortalecer la hacienda de Entidades Federativas a través del IVA a cargo de pequeños contribuyentes, se debe apegar a lo dispuesto por la Ley, por tal motivo consideramos que éste régimen debería tributar bajo el esquema general que regula la Ley del IVA, con ello se gravarían las operaciones que el contribuyente realiza de manera efectiva en un periodo de tiempo real y se eliminaría la arbitrariedad en la que puede incurrir la autoridad fiscal al estimar o “suponer” el valor de los actos o actividades sujetas a IVA en un ejercicio fiscal. Sin olvidar establecer disposiciones que permitan al contribuyente llevar un registro sencillo y eficaz del impuesto que causan por sus ventas y el IVA que le trasladan sus proveedores.

Al tributar los pequeños contribuyentes de acuerdo al régimen general no se quebranta el principio de equidad tributaria debido a que el monto a pagar por concepto de IVA corresponde a las operaciones que efectivamente realiza y que están afectas a IVA.

Por otra parte el hecho de que las Entidades Federativas puedan establecer una sola cuota para recaudar IVA e ISR es conveniente, lo malo es que al dar a conocer la cuota no se especifica los parámetros que se consideran para determinar dicha cuota, como ejemplo tomemos la tabla que dio a conocer el Distrito Federal para efectos de que el pequeño contribuyente cumpliera con la obligación de pagar IVA mediante estimativa:

Tabla establecida para pagar la cuota única por concepto de IVA e ISR en el Distrito Federal<sup>115</sup>

<b>INGRESOS MINIMOS</b>	<b>INGRESOS MAXIMOS</b>	<b>CUOTA INTEGRADA</b>
\$ 0.01	\$10 000.00	\$ 200.00
\$10 000.01	\$15 000.00	\$ 300.00
\$15 000.01	\$20 000.00	\$ 500.00
\$20 000.01	\$30 000.00	\$1 000.00
\$30 000.01	\$40 000.00	\$1 500.00
\$40 000.01	\$50 000.00	\$2 000.00
\$50 000.01	\$100 000.00	\$3 500.00
\$100 000.01	\$150 000.00	\$7 500.00
\$150 000.01	\$200 000.00	\$10 500.00
\$200 000.01	\$250 000.00	\$13 500.00
\$250 000.01	\$300 000.00	\$19 000.00
\$300 000.01	EN ADELANTE	\$35 000.00

Es de observar que en la tabla no se especifica los elementos y el procedimiento para calcular el monto a pagar por cada impuesto, lo que implica varias violaciones tanto a la Ley del IVA como la del ISR, lo que refleja una incertidumbre jurídica para el contribuyente.

Además, no debemos dejar de observar que se trata de una cuota fija que va ser pagada bimestralmente en el transcurso del presente ejercicio fiscal, sin embargo, no se considera que las factores y condiciones socioeconómicas del presente son totalmente diferentes y esto es de gran relevancia, toda vez que la estimativa se realiza en función del valor de las actividades del año anterior.

<sup>115</sup> Cfr. <http://www.finanzas.df.gob>



## CONCLUSIONES

1. El régimen de pequeños contribuyentes fue diseñado para que los sujetos pasivos con poca capacidad administrativa cumplieran de manera sencilla y fácil con sus obligaciones fiscales, sin embargo, con las últimas reformas éste régimen se ha complicado e incluso se torna confuso.
2. La reforma al artículo 2-C de la Ley del IVA en el 2004 fue trascendental para éste régimen, pues de estar exentos de pago del IVA ahora tienen que cubrirlo, esto ha implicado más cargas administrativas y económicas y a la par una desventaja en el mercado, ya que en el precio del bien o servicio tienen que incluir el IVA.
3. El artículo 2-C de la LIVA obliga a los pequeños contribuyentes a pagar el IVA conforme al régimen general que la ley regula, sin embargo el legislador pasó por alto que estos contribuyentes no pueden obtener comprobantes fiscales de sus proveedores pues no cuentan con una cedula fiscal, sino con una constancia de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC), por lo tanto no cuentan con comprobantes fiscales para determinar el IVA trasladado y el acreditable.
4. La SCJN ha resuelto que la proporcionalidad tributaria en impuestos indirectos se logra cuando hay una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen, dicho principio constitucional no se cumple en la estimativa de IVA mensual, ya que

se hace a partir de una estimación del valor de los actos o actividades del año anterior de calendario razón por la cual no guarda relación con la cantidad líquida a pagar.

5. El hecho de que el IVA se calcule partiendo de una “estimación del valor de actos o actividades” genera incertidumbre jurídica y quebranta el principio de legalidad, ya que los elementos para su cálculo deben estar establecidos de manera clara en un acto formal materialmente legislativo como es la ley.
6. Actualmente el artículo 2-C de la LIVA vulnera el principio de equidad tributaria, ya que este trata de propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones diferentes por el régimen en que están dados de alta cuestión que no les permite a los pequeños contribuyentes tener una actitud de competencia sino de subsistencia.
7. La autoridad fiscal para la óptima aplicación del artículo 2-C de la LIVA ha emitido reglas de carácter general en la RMF, lo cual resulta violatorio del principio de legalidad porque estas disposiciones van más allá de lo que establece la Ley.
8. La Ley del Impuesto al Valor Agregado obliga a los pequeños contribuyentes a pagar el IVA conforme a las disposiciones generales que la misma contempla y señala como opción, pagar dicho impuesto por medio de una estimativa mensual, sin embargo, en la práctica no hay alternativa de elección, ya que pagar el IVA mediante estimativa mensual resulta un requisito para permanecer en el régimen de pequeños contribuyentes.

9. Aquellos contribuyentes que inicien actividades en el ejercicio 2006 no tienen libertad de elección para pagar o no el IVA, ya que es requisito indispensable para permanecer en el régimen fiscal.
10. A pesar de que el capítulo 5.8 de la RMF fue reformado para el ejercicio fiscal 2006, dicha reforma no fue de fondo y se sigue incurriendo en ilegalidad, un claro ejemplo son las reglas 5.8.1 y 5.8.4 las cuales establecen que la cuota fija que deberán pagar los pequeños contribuyentes durante el ejercicio fiscal de 2006 será por un monto igual al de la cuota que haya correspondido al bimestre de noviembre-diciembre de 2005, es decir, que la cuota que pagan por concepto de IVA no corresponde al valor agregado que es lo que grava el IVA sino se determina por el monto de ingresos que obtuvieron en el año anterior.
11. Las disposiciones aplicables al régimen de pequeños contribuyentes lejos de simplificar la forma de contribuir han provocado la abstención en el cumplimiento de obligaciones fiscales e incluso han propiciado el incremento del comercio informal lo que en números se traduce a menor recaudación del Estado.
12. La asistencia fiscal que presta el SAT a través de sus Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente (ALAC) se hace con apego a lo dispuesto en la RMF, y ninguna norma de naturaleza distinta a la ley puede aplicarse por encima de esta, por lo que el actuar de la autoridad resulta inconstitucional.
13. El hecho de que una entidad federativa pueda cobrar una cuota en la que integre ISR e IVA, deja al pequeño contribuyente en una

inseguridad jurídica total, porque no se le especifica como se determinó el monto a pagar de cada impuesto.

**14.** Como estrategia para lograr una mejor recaudación, proponemos que se capacite de manera permanente a los funcionarios fiscales de los Estados, ya que derivado de los convenios de colaboración administrativa la autoridad fiscal local fiscaliza y recauda los ingresos del régimen en comento, sin embargo, el actuar de la autoridad al no apegarse estrictamente a derecho genera un alto índice de impugnaciones.

**15.** La Ley del IVA establece que los pequeños contribuyentes están obligados a pagar dicho impuesto, en los términos generales que la misma regula, pero al no permitir como en los demás regímenes que trasladen y acrediten dicho impuesto, se vulnera el principio de equidad ya que solo se les impone la obligación de pagar pero no se les otorga el derecho de trasladar, incluso cabe señalar que les permite acreditar pero solo de manera presuntiva.

**16.** Es conveniente que la Federación a través de la coordinación fiscal con las entidades federativas fortalezca los ingresos tributarios locales, lo que es inadecuado es que pretenda hacerlo a través de estimativas porque genera falta de certeza jurídica y fomenta el no pago de impuestos.

**BIBLIOGRAFIA**

Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 12ª ed., Themis, México, 1997.

Ayala Ruiz, María Guadalupe. Inconstitucionalidad del IVA para repecos, México, 2005.

Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Themis, México, 2003.

Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal, 2ª ed., IURE Editores, México, 2003.

\_\_\_\_\_, Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales, IURE Editores, México, 2002.

De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 25ª ed., Porrúa, México, 2004.

Domínguez Orozco, Jaime, Pagos provisionales de IVA 2002, 3ª ed., ISEF, México, 2002.

Flores Zavala, Ernesto, Elementos de finanzas públicas, Porrúa, México, 1994.

García Máñez, Eduardo, Introducción al estudio del Derecho, 49ª ed., Porrúa, México, 1998.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. I, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993.

Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 9ª ed., Editorial Thomson, México, 2004.

Luna Guerra, Antonio, Régimen fiscal de pequeños contribuyentes, ISEF, México, 2002.

Manual de apoyo declaración anual 2004, Servicio de Administración Tributaria, México, 2004.

Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario, 17ª ed., Porrúa, México, 2004.

\_\_\_\_\_, Exégesis del Impuesto al Valor Agregado, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.

Martínez Castro, Jazmin, Inconstitucionalidad de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2000 por la autoridad que la emite, México, 2001.

Paras Pages, Alberto, Impuesto al Valor Agregado: comentario al proyecto mexicano, Centro de Investigación Tributaria Filial de la Confederación de la República Mexicana, México, 1972.

Plascencia Rodríguez, Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Themis, México, 1995.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed., Harla, México, 1986.

Sánchez Gómez, Narciso, Los impuestos y la deuda pública, Porrúa, México, 2000.

\_\_\_\_\_. Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 1999.

Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cardenas Director y Distribuidor, México, 1983.

Villafañe Ordoñez, Gerardo, Inconstitucionalidad de la Resolución Miscelánea Fiscal: exceso de la facultad reglamentaria, México, 2005.

## **DICCIONARIOS**

Diccionario manual e ilustrado de la lengua española, 4ª ed., Espasa Colpes, Madrid, 1989.

## **LEGISLACION**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, SISTA, México, 2005 y 2006.

Código Fiscal Federal, ISEF. 2005 y 2006.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, ISEF, México, 2005 y 2006.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2005 y 2006.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, SISTA, México, 2005 y 2006.

Código Civil para el Distrito Federal, ISEF, México, 2006.

Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de marzo de 2005.

Resolución Miscelánea Fiscal 2006 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 2006.

## **ARTICULOS DE REVISTAS**

Alvarez Ochoa, Martín, “¿Legal el IVA de REPECOS conforme a una Resolución Miscelánea?”, Prontuario de Actualización Fiscal, México, mayo 2005, núm. 375, págs. 125-130.

Burgoa Toledo, Carlos Alberto, “El IVA a REPECOS no es IVA. Criterios recientes de inconstitucionalidad del art. 2-C de la LIVA.”, Prontuario de Actualización Fiscal, México, mayo 2005, núm. 375, págs. 125-130.

Díaz González, Luis Raúl, “Resolución Miscelánea ¿puede generar obligaciones? Análisis de la tesis judicial.”, Prontuario de Actualización Fiscal, México, noviembre 2006, núm. 386, págs. 29-38.

Espinosa Campos, Luis Antonio, “REPECOS 2006.”, Prontuario de Actualización Fiscal, México, noviembre 2006, núm. 386, págs. 29-38.

Esquerro Lupio, Sergio Omar, “Inconstitucionalidad del IVA para REPECOS confirmada.”, Prontuario de Actualización Fiscal, México, julio 2004, núm. 355, págs. 118-122.

Hernández Campos, Edgar Ulises, “IVA de REPECOS ¿obligatorio el pago?”, Prontuario de Actualización Fiscal, México, agosto 2004, núm. 357, págs. 120-124.

\_\_\_\_\_, “Reglas misceláneas de IVA para REPECOS ¿legales y convenientes?”, Prontuario de Actualización Fiscal, México, julio 2004, núm. 355, págs. 31-38.

Padilla Hernández, “¡Otra vez reformas a repecos!”, Nuevo Consultorio Fiscal, México, marzo 2006, núm. 395, págs. 41-50.

Ramírez García, Luis Raúl, “Los Pequeños Contribuyentes en el Distrito Federal (y en el resto del país). Análisis y crítica.”, Nuevo Consultorio Fiscal, México, junio 2006, núm. 404. págs. 5-20.

## **PAGINAS EN INTERNET**

<http://www.shcp.gob.mx/antecede.html-40k>

<http://www.inegi.gob.mx>

<http://www.presidencia.gob.mx>

<http://www.finanzas.df.gob.mx>

<http://www.scjn.gob.mx>

<http://www.indetec.gob.mx>

<http://www.sat.gob.mx>