



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

EL ARTICULO 2º C DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO Y SU INCONSTITUCIONALIDAD

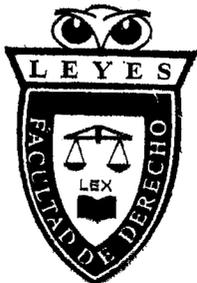
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JANETT PRIMAVERA MARTINEZ LOPEZ



ASESOR DE TESIS: MTRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CD. UNIVERSITARIA, D. F.:





Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., a 23 de Enero de 2007

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.
NOMBRE: Janett Primavera
Martínez López
FECHA: 14/02/07
FIRMA: [Firma]

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **MARTÍNEZ LÓPEZ JANETT PRIMAVERA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL ARTÍCULO 2 – C DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU INCONSTITUCIONALIDAD".

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

[Firma manuscrita]



FACULTAD DE DERECHO
SEMENARIO
DE
DERECHO FISCAL

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

Esta tesis ha sido a base de mucho esfuerzo, y de mucho apoyo primeramente agradezco profundamente a mi asesora de tesis la LICENCIADA MARGARITA PALOMINO GUERRERO, ya que sin su apoyo hubiera sido imposible llegar aquí, también por todo el tiempo que le dedico a la presente investigación, así mismo quiero agradecer de una manera muy especial a mis padres HERMILO MARTÍNEZ HERNÁNDEZ Y G. SILVIA LÓPEZ CORTES y a mi hermana MIRIAM JUANA MARTÍNEZ LÓPEZ, quienes son unos seres magníficos y que son testigos y la base de todo mi esfuerzo ya que ellos me han enseñado a ser tenaz y perseverante en esta vida y que gracias a su desvelos, a su preocupación y a su interés en mi han logrado hacer quien soy. Es mi deseo también agradecer a una personita muy especial en vida a LUIS MENDEZ SÁNCHEZ que me ha apoyado en todo: en la escuela, en mi trabajo, en esta investigación y en vida.

**GRACIAS A TODOS USTEDES POR TODO LO QUE
ME HAN BRINDADO Y ESPERO ALGUN DIA
RESPONDER A SU CONFIANZA Y APOYO.**

JANETT PRIMAVERA MARTÍNEZ LÓPEZ

INDICE

EL ARTÍCULO 2º. C DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU INCONSTITUCIONALIDAD

Introducción.....	i
Capítulo I Marco Conceptual.....	1
1.1 Concepto de contribuciones.....	1
1.1.1 Aportaciones de seguridad social.....	6
1.1.2 Contribuciones de mejoras.....	9
1.1.3 Derechos.....	12
1.1.4 Impuestos.....	16
1.1.4.1 Clasificación de los impuestos.....	28
1.1.4.1.1 Impuestos directos.....	32
1.1.4.1.2 Impuestos indirectos.....	36
1.2 Regimenes fiscales de las personas físicas con actividad empresarial.....	40
1.2.1 Régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.....	45
1.2.2 Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.....	64
1.2.3 Régimen de pequeños contribuyentes.....	67
Capítulo II El Impuesto al Valor Agregado.....	79
2.1 Antecedentes del impuesto al valor agregado.....	79
2.2 Elementos del impuesto.....	83
2.2.1 Sujetos.....	85
2.2.1.1 Prestación de servicios independientes.....	89
2.2.1.2 Enajenación de bienes.....	92
2.2.1.3 Importación de bienes o servicios.....	96
2.2.1.4 Uso o goce temporal de bienes.....	98
2.2.2 Objeto.....	99
2.2.3 Base.....	102
2.2.4 Tasa.....	109
2.2.4.1 Tasa del 15%.....	110
2.2.4.2 Tasa del 10%.....	112
2.2.4.3 Tasa del 0%.....	113
2.2.5 Época de pago.....	120
2.2.6 Acreditamiento en el impuesto al valor agregado.....	123

2.2.7 El traslado del impuesto al valor agregado.....	132
2.2.8 La figura de los exentos.....	135
Capítulo III Reforma al artículo 2°. C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 2003.....	150
3.1 Régimen de pequeños contribuyentes.....	150
3.1.1 Origen.....	151
3.1.2 Procedimiento en el cálculo del ISR.....	156
3.1.2.1 Obligaciones.....	158
3.1.3 Procedimiento para el cálculo del IVA.....	164
3.1.3.1 Obligaciones.....	171
3.2 La reforma: adición del artículo 2°. C de la Ley del IVA.....	173
3.3 Inconstitucionalidad del cálculo en IVA mediante estimativa de la autoridad.....	184
Conclusiones.....	192
Bibliografía.....	197

INTRODUCCION

Al cursar la materia de practica forense uno de los temas abordados fue el artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que nos surgió una pregunta ¿el artículo 2 C de la Ley del IVA resulta violatorio de los principios de legalidad y equidad contemplados en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna?, interrogante que contestamos con la siguiente hipótesis: nosotros sostenemos que si el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece que toda carga a los contribuyentes debe estar establecida en ley y además debe regirse por el principio de equidad, entonces el artículo 2 C de la Ley del IVA resulta violatorio de dichos principios. Es decir este numeral transgrede el principio de legalidad, el cual implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos lo elementos que sirvan de base para realizar el calculo de una contribución y no dejarlo a la estimativa de la autoridad, incluso sin señalar un procedimiento para llevar a cabo la misma, situación que se actualiza en el artículo 2 C de la LIVA.

Esto deja al contribuyente en un estado de inseguridad total, ya que la autoridad podría arbitrariamente o a capricho establecer el monto de la mencionada estimativa. Por lo que, se tiene que establecer en Ley el mecanismo o procedimiento que la autoridad debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y así se de certidumbre al gobernado sobre los factores que incidiran en la cuantificación de sus cargas tributarias, situación que actualmente no acontece en el artículo motivo de la investigación

Aunado a lo ya referido el propio artículo en comento establece que aun cuando el contribuyente pague el impuesto al valor agregado no tiene derecho a acreditarlo bajo el procedimiento tradicional, con lo que consideramos que se viola el principio de equidad

mismo que exige que los contribuyentes de un impuesto, cuando se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que establece y regula dicha carga, y que incluso hay la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes si fuera necesario, a fin de evitar que estas sean caprichosas o arbitrarias, es decir que se deben sustentar en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente que se pudiera dar entre una u otra categoría, pero siempre respondiendo ya sea a un fin económico, social o incluso a cuestiones de política fiscal o extrafiscal.

Así dividimos esta investigación en tres capítulos, en el primero de ellos se aborda el marco conceptual, vemos de manera general los distintos tipos de contribuciones y los regímenes fiscales de las personas físicas con actividad empresarial; en el segundo capítulo tratamos el impuesto al valor agregado, sus antecedentes, cada uno de los elementos que lo integran; en el tercero y último capítulo desarrollamos el régimen de pequeños contribuyentes, su origen, el procedimiento para el cálculo y lo más importante planteamos las razones por las que consideramos que es inconstitucional el artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Todo lo referido nos lleva a concluir que el artículo motivo de esta investigación no solo transgrede el principio de legalidad y equidad consagrados en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, sino también el principio de proporcionalidad ya que al no existir en Ley una forma exacta, precisa y determinada para su cálculo se vulneran garantías individuales del contribuyente

CAPITULO I.- Marco Conceptual.

1.1 Concepto de Contribuciones:

La contribución “es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”.¹ Para Héctor B. Villegas “tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.² Para Blumenstein tributos “son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sus sujetos económicos sometidos a la misma”.³ Giuliani Fonrouge define 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”.⁴ Como podemos observar derivado de lo anterior los distintos autores le dan un mismo trato al concepto de contribución que al de tributo.

Sin embargo no siempre imperó este concepto existían otras teorías a saber: 1) la teoría privatista concebía al impuesto como un derecho o carga real o como algo similar a la *obligatio ob rem* del derecho romano, con lo cual limitaban a los gravámenes inmobiliarios; 2) la teoría o doctrina

¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico, Tomo A – CH, Editorial Porrúa, 6ª. Ed., México, 2004, p. 874.

² B. Villegas Héctor, Curso de finanzas. Derecho Financiero y Tributario, Editorial Desalma, 7ª. Ed., Buenos Aires, 1999, p. 67.

³ De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 18ª. Ed., México, 1994, p. 319.

⁴ Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, Editorial Palma, 6ª. Ed., Buenos Aires, 1997, p. 295.

contractual la cual equipara a los tributos a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos, de modo tal que trasladaba al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o del precio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación de orden privado; 3) las doctrinas netamente publicistas, estas aparecen en Alemania vinculadas con la teoría orgánica del Estado y en Italia en las obras de Ranalletti, Cammeo y Romano, quienes explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio: este concepto es aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero. Griziotti intenta una conciliación entre la doctrina contractualista y la publicista, él admite el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía del Estado, pero lo complementa con otro, la aquiescencia del contribuyente, que se manifestaría por intermedio del cuerpo electoral; más esta condición, así como la capacidad contributiva, establecida como requisito para fundamentar el poder tributario del Estado, son circunstancias que exceden del campo jurídico y que se explican en la concepción particular de las finanzas que no admite la segregación y consideración independiente del aspecto jurídico implicado en el concepto integral de actividad financiera.⁵

Para que el sector público funcione o cumpla con las funciones que le atribuye el orden jurídico es necesario que cuente con un conjunto de medios financieros llamados ingresos públicos. El sistema económico determina los ingresos públicos.⁶ Existen diversas clasificaciones de los ingresos públicos, dentro de las cuales para efectos prácticos a prevalecido y es la que divide a los ingresos públicos en tres grandes fuentes: "1) los ingresos derivados del principio de soberanía fiscal del Estado, esto es, los impuestos; 2) los ingresos que provienen de unidades económicas del Estado, conocidas como empresas públicas; y por último 3) las derivadas de la deuda pública"⁷. En un sistema económico mixto como el de México es posible clasificar a los ingresos públicos, desde un punto esquemático, así existen: "a) ingresos derivados de una relación fiscal entre el Estado y los contribuyentes;

⁵ Cfr. Giuliani Fonrouge Carlos M., Op. Cit., pp. 284, 286.

⁶ Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit, Tomo A - CH, p. 2040.

⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., Tomo A - CH, p. 2001.

b) ingresos derivados de entes económicos en los que el gobierno participa total o parcialmente, y por último c) ingresos provenientes del endeudamiento público”.⁸

En otra clasificación nos menciona el maestro Bielsa que los recursos del Estado se dividen en tres grupos que son: “ 1) Nacionales, provinciales y municipales; 2) Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos a déficits presupuestarios, y 3) Originarios y derivados, siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares”.⁹

Las contribuciones se establecen para que el Estado obtenga ingresos, que le permitan solventar los gastos del gobierno, sea este federal, estatal o municipal. La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar a los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etc.), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).¹⁰ A las contribuciones forzadas se les llama tributo y es a lo que nos referimos en este capítulo.

En nuestro país se plasman en la Constitución Política en su artículo 31 las obligaciones que los mexicanos deben cumplir y entre ellas en su fracción cuarta nos indica la de “contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la

⁸ Idem.

⁹ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, 3ª. Ed., México, 1998, p. 4.

¹⁰ Cfr. Méndez Galeana Jorge, Introducción al Derecho Financiero, Editorial Trillas, México, 2003, pp. 37, 38.

manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".¹¹ Es necesario aclarar que no solo los mexicanos tienen la obligación, sino todos los sujetos que se sitúen en los preceptos previstos en ley. Así de este precepto también podemos aclarar que los principios que se derivan de este son los de proporcionalidad, legalidad, equidad, destino y generalidad.

Bajo este contexto las características jurídicas del tributo son:

- a) "grava normalmente una determinada manifestación de capacidad económica;
- b) constituye el más típico exponente de los ingresos públicos;
- c) es un recurso generalmente de carácter monetario, aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de bienes no dinerarios;
- d) no constituye la acción de un ilícito;
- e) no tiene carácter confiscatorio".¹²

De lo antes escrito se deduce que el elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que los distingue de los ingresos de tipo patrimonial, así los tributos son prestaciones obligatorias que constituyen manifestaciones de la potestad tributaria del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones; estas contribuciones comúnmente son en dinero, pero en algunas legislaciones existe el concepto de en "especie" y esto da la oportunidad en los casos marcados en ley, cobrar o pagar con alguna otra cosa que no sea dinero y que el objetivo final del tributo es la satisfacción del interés público.¹³

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. SISTA, México, 2004, p. 21.

¹² De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit, p. 322.

¹³ Cfr. B. Villegas Héctor, Op. Cit, pp. 68, 69.

En el desarrollo de este punto nos pudimos percatar que muchos autores aplican indistintamente el concepto de tributo y el de contribución, y la explicación es que en su origen el antecedente que tienen las contribuciones al Estado son los tributos, sin embargo al definir hoy en día al tributo nos especifican que es una contribución.

Podemos entonces concluir que lo correcto es utilizar el concepto de contribución dado que el tributo era una contribución forzada que los países vencedores imponían a los pueblos sometidos, en una guerra o conquista, y contribución es la obligación que establece el Estado para brindar servicios o por conceder derechos, además que el término contribución se encuentra establecido en nuestra legislación, así de esta forma contribuciones son los ingresos fiscales ordinarios, comúnmente en dinero, que el Estado exige a sus gobernados y que deben ser generales, proporcionales, equitativos, establecidos en ley, y cuyo fin sea el de cubrir el gasto público. Definición que tomaremos para el desarrollo de nuestro tema. Cabe señalar que estas contribuciones son las que marca la ley específicamente como tales. Así una contribución tiene que tener determinadas características, tales como: deben ser claras para los contribuyentes, lo cual es un punto de interés, ya que si un gobernado supiera como pagar sus impuestos de manera clara los pagaría, o habría más disponibilidad del ciudadano en contribuir y además tendría la certeza jurídica y la conciencia de qué esta pagando y porqué.

La clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de las democracias modernas es la que divide a las contribuciones en impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹⁴ De la misma forma los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización referidas en el código de la materia, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas.

Las contribuciones en México se clasifican de la siguiente manera: 1) aportaciones de seguridad social, 2) contribuciones de mejoras, 3) derechos, e 4) impuestos.

¹⁴ Cfr. Quintana Valtierra Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, 1ª. Reimp. México, 1991, p. 45.

1.1.1 Aportaciones de seguridad social.

El concepto de aportaciones de seguridad social es una exacción parafiscal, es decir se llaman parafiscales por no ser el Estado el acreedor de dichas prestaciones. La expresión **parafiscalidad** tiene su origen en un documento oficial francés de 1946, el inventario de la situación financiera, redactado con la dirección del ministro R. Schuman; este es un neologismo que fue creado por la técnica financiera que empleó Emanuele Morselli en un trabajo realizado en 1938, en el cual pretendió ver una categoría separada de la imposición general. Dicho inventario señalaba nuevos aspectos de las finanzas públicas, a raíz de la actividad jurídica del Estado y del surgimiento de entes administrativos institucionales con recursos propios que alteraron los principios presupuestarios clásicos. Estas exacciones parafiscales no encuadraban en ninguna categoría tradicional de las contribuciones, por ello muchas legislaciones extranjeras no los consideran parte de estas sino de los ingresos públicos ordinarios. Este termino se empleó después de la Primera Guerra Mundial ya que en los países europeos y americanos se desarrollaron múltiples organismos públicos y descentralizados, en cuyo favor el Estado establece pagos con carácter obligatorio y los cuales pueden hacer efectivos en forma coactiva, tal es el caso como lo que hoy en día llamamos aportaciones de seguridad social.¹⁵

Después de un largo proceso evolutivo en México por primera vez en el Código Fiscal Federal de 1981- 1983 se introduce el concepto legal de aportación de seguridad social, teniendo su antecedente en el modelo del Código Tributario para América Latina en el que se señalaban tres clases de contribuciones, a saber: a) especial, b) de mejora, y c) de seguridad social y se les asignaba la naturaleza de contribuciones parafiscales o paratributarias.¹⁶

¹⁵Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, Iure Editores, México, 2003, pp. 172-193.

¹⁶ Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., p. 228.

El Código Fiscal Federal establece en su artículo 2, fracción II que 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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”¹⁷

Esta posición ha significado un gran avance al ubicar las prestaciones patrimoniales que deben soportar los patrones y los beneficiarios directos de la seguridad social en el ámbito de los tributos, lo que significa la sumisión en bloque de tales prestaciones al régimen jurídico reservado a aquellos.

Constituyen las aportaciones de seguridad social una fuente directa que integran los recursos de los organismos públicos descentralizados encargados de proporcionar seguridad social. Son un crédito fiscal, y por ende exigible mediante el procedimiento económico-coactivo, son un derecho que tienen los organismos descentralizados a percibir estos ingresos y que constituyen un ingreso fiscal de la Federación, destinado al financiamiento de los organismos públicos descentralizados mencionados.¹⁸ En todos “los seguros sociales los patrones o demás sujetos solos o conjuntamente con los trabajadores o con el Estado tienen la obligación de aportar las cuotas que marca la ley de acuerdo con las bases de cotización de cada seguro”¹⁹, estas cuotas son las llamadas aportaciones de seguridad social.

Por tanto las aportaciones de seguridad social deberán responder, como todas las contribuciones, a las siguientes exigencias: “1) Principio de reserva material de ley; 2) Principio de proporcionalidad y equidad; y al 3) Principio de generalidad. La diferencia de fondo entre esta categoría tributaria y el resto de los tributos habrá que localizarla en la peculiar configuración del hecho generador de la

¹⁷ Código Fiscal de la Federación, Ed. ISEF, México, 2006, p. 2.

¹⁸ Cfr. González Jiménez Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Thomson, México, 2002, pp. 105-109.

¹⁹ De La Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 358.

obligación de pago a título de aportación de seguridad social”.²⁰ De tal manera que el hecho generador de las aportaciones de seguridad social se constituye 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”.²¹

Algunos ejemplos de aportaciones de seguridad social son: las cuotas de aportación y los capitales constitutivos del seguro social y las aportaciones al INFONAVIT, las aportaciones al ISSSTE, y las aportaciones de seguridad social a favor de los miembros de las Fuerzas Armadas, así como todos aquellos que impliquen un seguro para los trabajadores (pensiones, fondos de ahorro, seguro de vida, pagos de defunción, servicio médico integral, compensaciones, etc).²² La ley de ingresos de la federación de 2006 en su artículo 1, fracción VIII, menciona las aportaciones de seguridad social e indica que son los ingresos que provienen de lo siguiente:

- “Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores.
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- Cuotas Del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.

²⁰ González Jiménez Antonio, Op. Cit, p. 108.

²¹ *Ibíd.*, 109

²² Cfr. De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pp. 358-370.

- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares”.²³

“La definición que contiene el artículo 2º. fracción II del Código Fiscal de la Federación revistiendo a las cuotas y a los capitales constitutivos del Seguro Social, del carácter de especies de contribuciones, los sujeta al régimen general de las contribuciones o tributos aun cuando en algunos de sus aspectos tenga ese régimen general, tendrá que recibir algunas adaptaciones... Podemos concluir que las cuotas y los capitales constitutivos del IMSS y en general de las aportaciones de seguridad social constituyen una especie del género contribución”.²⁴

Podemos afirmar de lo antes dicho que aportaciones de seguridad social son aquellas contribuciones que se hacen por la prestación de un servicio de seguridad social, en las que los trabajadores, los patrones y el Estado tienen la obligación de contribuir, las cuales como todas las contribuciones tienen que cumplir con determinados principios constitucionales, y que para efectos de la tesis es necesario recalcar, que son: 1) determinadas en ley, 2) equitativas, 3) generales, 4) proporcionales y 5) cuyo fin es la seguridad social como su nombre lo indica.

1.1.2 Contribuciones de Mejoras.

Esta contribución en Inglaterra y Estados Unidos es conocida con el nombre de local assessment o special assessment y esto significa que el costo total o parcial de una obra pública de beneficio local

²³ Ley de Ingresos de la Federación, Editorial ISEF, 27ª. Edición, México, 2006, p. 5.

²⁴ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit, p. 369.

recae sobre los inmuebles particularmente beneficiados o que se presumen beneficiados por ella, constituyéndose con dichas propiedades una cuota impositiva ocasional. Es decir la contribución de mejoras es el tributo que se le paga al estado en retribución del aumento de valor que, a raíz de la construcción de una obra pública, experimenten las propiedades privadas aledañas, o inmediatas a dicha obra.²⁵

Las contribuciones de mejoras se establecen en el Código Fiscal Federal de 1981 a partir de la reforma del 31-XII-85, en el que se reconoce a las contribuciones de mejoras. Margáin Manautou define a las contribuciones de mejoras o contribuciones especiales como “el pago de 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 de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica”.²⁶

El Código Fiscal Federal establece en su artículo 2, fracción III que contribuciones de mejoras “son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.²⁷

La figura típica de la contribución especial y como se le conocía originalmente, es la contribución por mejoras. Seligman la define así: “La contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común... Entre las características que se atribuyen a la contribución especial, destacan las siguientes: 1) tiene un radio de aplicación geográfica; esto es, el legislador, al crear esta figura, presume hasta qué radio geográfico alcanzan los beneficios de la obra,

²⁵ Cfr. <http://www.monografias.com>, contribuciones de mejoras en México.

²⁶ Margáin Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, 2ª. Ed., México, 1998, p. 98.

²⁷ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., p. 2.

y 2) coadyuva al financiamiento de una obra, o de un servicio, aumentando así el patrimonio del Estado".²⁸

Para Jorge I. Aguilar contribuciones de mejoras son: "las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población, con objeto de atender en forma parcial al costo de una obra o servicio de interés general y que se traducen en un beneficio manifiesto para el grupo a quien se presta".²⁹

Por último, Sergio Francisco de la Garza afirma que "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... Una clasificación de contribuciones especiales es la siguiente: 1) La contribución de mejoras: es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales; 2) La contribución por gasto: es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del gasto público, y 3) La contribución de seguridad social y en nuestro país la conocemos como aportación de seguridad social".³⁰

Se considera que el hecho generador de la contribución de mejoras se da cuando la administración pública, ya sea municipal, estatal o federal, lleva a cabo la realización de una obra pública, y se produzca un aumento en el valor en las propiedades colindantes a la misma. Es decir el hecho generador de la contribución de mejoras es la realización de la obra pública. Las contribuciones de

²⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., Tomo A - CH, p. 878-879.

²⁹ Aguilar Jorge I., Las cuotas del Seguro Social, en RIF, n. 32, citado por De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit, p. 344.

³⁰ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 345.

mejoras son afectadas por el manejo de fondos especiales destinados al pago de las mismas y el ingreso total obtenido por tales contribuciones no debe exceder del costo de la obra.³¹

Podemos concluir, que las contribuciones de mejoras son una especie de la contribución en general y que son habitualmente en dinero, obligatorias y que se da por un beneficio o ventaja especial por la realización de una obra pública de mejoramiento. Es decir, las contribuciones de mejoras son un pago o retribución que hacen los particulares al Estado por el beneficio específico obtenido, y al igual que las demás contribuciones tienen que cumplir con los principios constitucionales y deben ser determinadas, establecidas en ley, equitativas, proporcionales, y con un fin que es el de contribuir a las obras públicas en beneficio de la sociedad. Este tipo de contribuciones también conocidas como contribuciones especiales son una fuente importante de ingresos, dado que la realización de obras en nuestro país es constante, primordialmente en las zonas turísticas y urbanas, sin embargo son inestables por que algunas obras en lugar de provocar un beneficio causan inconformidad en el gobernado.

1.1.3 Derechos.

Para poder explicar los derechos es necesario explicar el principio de distribución, el cual existe también en el derecho privado y se refiere a aquel en el que se hace pagar un determinado gravamen a aquellos que reciben una cierta oportunidad un servicio determinado. Es decir el pagar un precio a

³¹ Cfr. Quintana Valtierra Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, 1ª. Reimpresión, México, 1991, pp. 70, 71.

cambio de una prestación de un servicio. A esto se le ha denominado tasa, en otros países y en nuestro país lo conocemos como derecho.³² Los derechos, de acuerdo con Seligman, se perfilaron como exacciones independientes y son para este autor manifestaciones del poder fiscal del Estado.³³

En la doctrina diferentes autores definen a los derechos de la siguiente manera, Púgiles afirma que el derecho o tasa corresponde “a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano”.³⁴ Giannini sostiene que “la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que esta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado”.³⁵ Giuliani Fonrouge nos dice 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”.³⁶ Margáin Manautou ha asegurado que los derechos son “la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”.³⁷

Sergio de la Garza nos indica que en el Código Tributario Uruguayo en su artículo 12 define de la siguiente manera a la tasa: “es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo”.³⁸

³² Cfr. De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pp. 328, 329.

³³ Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., Tomo D - H, p. 1244.

³⁴ Pugliese Mario, Derecho Financiero, n. 42, citado por De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 329.

³⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., Tomo D - H, p. 1244.

³⁶ Giuliani Fonrouge Carlos M., Op. Cit., p. 23.

³⁷ Margáin Manautou Emilio, Op. Cit., p. 93.

³⁸ Código Tributario de Uruguay, citado por De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 329.

Sergio de la Garza nos comenta que “en México en el CFF de 1938 se definieron a los derechos como “las contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestados por él. Y en el CFF de 1967 los precisó como las contraprestaciones requeridas por el poder público en pago de un servicio. Esta disposición se reforma por primera vez en 1982 y así el artículo 2º. del CFF dispone que derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación”³⁹.

En 1991 se aprobó la última reforma a la fracción IV para quedar de la siguiente manera, artículo 2º., fracción IV:

“Derechos son 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 trate de contraprestaciones que no se encuentren 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”⁴⁰.

De la lectura del anterior concepto se desprende que existen dos grupos de derechos:

- Derechos por servicios: son las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

³⁹ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 330.

⁴⁰ Código fiscal de La Federación, Op. Cit., 1991, p. 4.

- Derechos por el uso del dominio público: son las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en aprovechar bienes del dominio público de la Nación. Ambas obligaciones su fuente es la voluntad unilateral del Estado.⁴¹

Los derechos son una obligación *ex lege*, porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis contenida en la norma legal y la realización de su hecho generador, que es el de obtener un servicio del Estado.⁴²

Podemos concluir que los derechos son las contribuciones obligatorias y en dinero que establece la ley por la prestación de ciertos servicios que brinda el Estado o por el uso de bienes del dominio público o por su aprovechamiento. En términos ordinarios es una contribución establecida en ley, y la cual se aplica a todos aquellos contribuyentes que se ajusten al supuesto. En nuestra opinión la explicación que nos ofrece Jesús Quintana es muy precisa y adecuada para el desarrollo del tema la cual nos dice que "existe uniformidad en la doctrina y en el reconocimiento tácito en el CFF, de que el derecho es una contraprestación en dinero, toda vez que el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de una cantidad de dinero determinada en la ley, y que el particular se encuentra obligado a cubrir"⁴³. Es así que al ser un ingreso público y si cumple con los principios exigidos por la constitución a las contribuciones, estos derechos son legales. Por lo que son impuestos por la facultad que tiene el Estado en ejercicio su soberanía.

Esta contribución, cuando se trata del uso de un bien de dominio público, debería convertirse en un considerable ingreso y que sería superior a la de prestación de un servicio por parte del Estado. También muchos de los bienes del Estado podrían utilizarse para determinados menesteres que tienen

⁴¹ Cfr. De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pp. 330-331.

⁴² Cfr. Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit., p. 68.

⁴³ Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit. p. 67.

las oficinas públicas, como es el de brindar servicios, y así se evitaría el tener que pagar elevadas rentas a particulares, o simplemente rentar estos bienes o darles un uso y promocionarlos.

1.1.4 Impuestos.

Griziotti nos explica que uno de los antecedentes mas remotos conocidos es el del impuesto sobre el capital que en forma progresiva fue aplicado en Atenas al correr el año 428 a. C, con motivo de la necesidad de atender los gastos de guerra contra Esparta. El impuesto era del 20%, pero en los grandes capitales llegaba a la confiscación de la fortuna de los ricos por el arbitrio de los gobiernos populares. La presión de tal gravamen se acentuaba con la de otros simultáneos tales como *la liturgia* para costear fiestas, gastos de lujo y otros sin utilidad, y la *trierarchia* para armar a la flota.⁴⁴ Lo antes mencionado provoco un descontento entre los afectados, como ha sido a través de la historia que existe una resistencia al pago de los impuestos.

En la época preconstitucional, los estados no satisfacían servicios públicos caracterizados como tales y con los perfiles que luego la ciencia jurídica ha determinado, sino que se cobraba impuestos y se exigía el desembolso de ellos sin otro criterio que su conveniencia, es decir, mantener su administración, su ejército, etc., eran sus fines esenciales. Triunfan “las ideas de que el Estado es una unidad que debe vivir en un clima jurídico y constitucional, su actividad debió abarcar otros aspectos y servir al individuo habitante, en múltiples formas. Ese servicio se denominó servicio público y se exigió a quien lo usara, un determinado pago... Así surgió la diferencia entre las primeras

⁴⁴ Cfr. Pérez Becerril Alonso, Política e Impuestos, Ed. Porrúa, México, 2003, pp. 5, 6.

contribuciones o tributos indeterminados, o mejor dicho, para fines indeterminados y la tasa para pagar o costear necesidades específicas.⁴⁵

Existen diversas tesis sobre el papel que ha llevado el impuesto en la historia, una de ellas sustenta que el impuesto es una coacción para el individuo, en el sentido de confiscación de bienes. Antes el único fundamento para la fijación de un impuesto era la necesidad política y financiera del Estado, sin que existieran para ello normas fijas y reguladoras de la exacción. El impuesto ha existido desde antaño como un instrumento económico y obtiene vida como categoría jurídica en el Estado moderno de derecho.⁴⁶ Sainz de Bujanda indica que “en tiempos de Roma la actividad financiera también quedó inserta dentro del ámbito jurídico, pero niega que la hacienda romana sea un antecedente del derecho financiero europeo. Esta hacienda romana se basaba en la explotación tributaria de las poblaciones sometidas”.⁴⁷

A partir del Estado moderno, o del Estado limitado por leyes, el impuesto se establece como una relación jurídica tributaria. El poder de imposición del Estado es controlado por la ley votada o por el principio de legalidad, y por ello el Estado debe fundamentar todas sus actuaciones y facultades en una ley conforme a la Constitución. “El impuesto considerado como relación jurídica: es la relación de derecho entre el administrado y la autoridad pública, en la que se tutela la situación jurídica del ciudadano... En el estado moderno se considera al ciudadano como sujeto de derechos y obligaciones. Así se le doto de una serie de garantías de derecho frente al establecimiento de impuestos. Al lado de estas garantías se han establecido obligaciones para el ciudadano respecto al pago de los impuestos, obligaciones que deben estar establecidas en ley para evitar arbitrariedades. Es decir, el Estado elabora sus impuestos... cuidando que todos sus elementos figuren debida y claramente en ley, particularmente el impuesto debe encuadrarse dentro de los

⁴⁵ Manuel Andreozzi, citado por Pérez Becerril Alonso, Op. Cit, pp. 6, 7.

⁴⁶ Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit, Tomo I - O, pp. 1939, 1940.

⁴⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., Tomo I - O, p. 1939.

principios de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria, de generalidad y de progresividad”.⁴⁸

En la doctrina el impuesto se ha definido en varios sentidos algunos autores lo definen como sinónimo de tributo y otros como una especie de las contribuciones, Antonio Berliri lo precisa como “la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de un obligación tributaria”.⁴⁹ Gerardo Ataliba dispone que el impuesto es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal.⁵⁰ Nitti dice “el impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer la satisfacción de las necesidades colectivas, cuyo carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible”.⁵¹ Héctor Villegas nos aclara que el impuesto “es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables, siendo estos hechos imposables ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.⁵² Emanuele Morselli afirma que “el impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública”.⁵³

⁴⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit., Tomo I-O, p. 1940.

⁴⁹ Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario, citado por Flores Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 32ª. Ed., México, 1998, p. 47.

⁵⁰ Gerardo Ataliba, Hipótesis de Incidencia Tributaria, 1975, n. 60.7. citado por Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. p. 48.

⁵¹ Nitti, Política y Finanzas, citado por Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p. 48.

⁵² B. Villegas Héctor, Op. Cit, p. 75.

⁵³ Emanuele Morselli, Compendio de Ciencia De Ciencia de las Finanzas, citado por De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 373.

El impuesto es la expresión y el mandato por antonomasia del poder de imperio del Estado, es decir, el ciudadano esta obligado a contribuir para cubrir los gastos públicos conforme al índice de riqueza o capacidad contributiva del ciudadano.⁵⁴

Ernesto Flores Zavala especifica que existen diversas teorías sobre el impuesto y son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto y son las siguientes:

1. "El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares.
2. El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado.
3. El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.
4. El impuesto es un sacrificio. Esto es por que significa un tributo por parte del contribuyente, en donde el pago sale de su patrimonio. El cual debe ser mínimo y lo que significa un detrimento.
5. El impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial".⁵⁵

La primera definición que existe en nuestro país de impuesto se da en el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación de 1936, el cual establecía: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del propio crédito fiscal. En 1967 mediante reforma se cambió el concepto y quedo de la siguiente forma: "Son impuestos las

⁵⁴ Cfr. De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pp. 373-375.

⁵⁵ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 47, 48.

prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.⁵⁶

Hoy en día en nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º. fracción I nos establece a la letra que “impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.⁵⁷

Dejando señalado que todo lo que no sean aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones de mejoras, o sea por exclusión, serán impuestos. Los impuestos han sido los principales ingresos públicos del Estado.

En nuestro sistema jurídico tributario, los principios del impuesto surgen del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política y de la definición contenida en el artículo 2º. fracción I del Código Fiscal De La Federación, además de otros elementos esparcidos en las diversas leyes fiscales, estos elementos son todos aquellos que hacen que nos situemos en el supuesto jurídico. De aquí derivan los principios jurídicos y económicos del impuesto , y estos son:

- **“De legalidad:** “El Estado en una forma impositiva, actúa como autoridad revestida de un poder soberano y coactivo que ejerce sobre una comunidad social que tiene intereses y necesidades comunes, y asume la obligación de atenderlas. De esta manera el impuesto es un acto de soberanía gobernado por decisiones de derecho público. Esta facultad impositiva descansa en la ley constitucional y en la ley ordinaria, siendo esta la más importante limitación, de suerte tal que sólo podrá percibir los impuestos fijados por ley. El impuesto debe estar determinado perfectamente en la ley fiscal correspondiente...

⁵⁶ Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit., pp. 45, 46.

⁵⁷ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., p. 2.

- **De limitación:** El ente público haya en este principio la justificación para moderar la exigencia de un impuesto cuyas tarifas sean exageradamente altas. Este principio es de protección para el gobernado, para que la autoridad no cobre impuestos de manera arbitraria o exagerada...
- **De generalidad:** “Este principio recae en el hecho u obligación de que todos los gobernados deben pagar impuestos o visto de otra forma nadie debe estar exento de la obligación de contribuir al gasto público. Este principio tiene relación con la capacidad contributiva de cada individuo...
- **De proporcionalidad y equidad:** en el impuesto debe haber una igualdad en el cobro y en la imposición de este, basándose en la riqueza o la situación de sus gobernados, como se argumenta tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales...
- **De certeza:** la aplicación del impuesto debe ser estrictamente en sus términos y sin que se aplique analogía o libre decisión de la autoridad”...⁵⁸

El artículo 5º. del CFF preceptúa que “las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta”.⁵⁹ Este principio combate arbitrariedades, ensayos, indecisiones y malos entendidos en materia fiscal. El desarrollo de la técnica fiscal no sólo se extiende al campo de la acción económica del Estado, sino a una protección eficaz del contribuyente.

⁵⁸ Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit., pp. 60-62.

⁵⁹ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., p. 4.

“ Jesús Quintana Valtierra nos dice que sin sus elementos esenciales, el impuesto no tendría ninguna validez en el ámbito jurídico. Dichos elementos son el objeto, los sujetos, la base gravable, la tasa y su monto y los define de la siguiente manera:

- **Objeto:** es aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo (el fisco)... El objeto consiste en un dar, en un hacer o no hacer, por lo tanto, el acto o hecho. Es decir, el objeto es la prestación del tributo... Es la prestación que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad en dinero o también en especie, cuando así lo determinen las leyes fiscales...
- **Sujetos:** existen dos tipos de sujeto: activo (Estado), pasivo (contribuyente)...
- **Base:** representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto...
- **Tasa:** Es la cantidad en dinero o en especie que percibe por unidad tributaria...
- **Monto:** es la cantidad que se debe enterar al Estado”...⁶⁰

El impuesto también debe tener determinadas características legales, las cuales tienen relación con los principios que marca la Constitución Política de nuestro país y así obtenemos las características que el impuesto debe reunir y son las siguientes:

- a) “Debe estar establecido en una ley. Este principio, conocido como de legalidad se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que

⁶⁰ Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit., pp, 64-67.

establece la obligación de los mexicanos de contribuir la gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia constitución, que disponen que el propio Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo en los casos del Decreto-Ley y del Decreto Delegado...

- b) El pago del impuesto debe ser obligatorio. Obligatoriedad que deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades publicas o sociales a su cargo. Pero ésta es únicamente la obligación general en materia contributiva, por que la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal...

- c) Debe ser proporcional y equitativo. Sobre su significado ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, se refieren a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido...

- d) Que se establezca a favor de la administración activa o centralizada del Estado. Esta característica se desprende del texto de los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74, fracción IV del Código Político Mexicano. Se tiene la obligación de contribuir al gasto público del Estado, visto éste como una organización política soberana y solo para los gastos de este...

- e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. El Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados”...⁶¹

En cuanto a la determinación del impuesto es una figura que tiene por objeto verificar la existencia de la obligación, así como cuantificarla y precizarla en cantidad líquida, para que la obligación fiscal sea exigible. Esta determinación debe ser efectuada, en primer lugar por los contribuyentes, esto es una autodeterminación que puede realizarse a través de declaraciones. Sin embargo la autoridad tiene la facultad de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas.⁶²

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto al impuesto se ha pronunciado de la siguiente manera:

A. CATASTRO. LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE MÉXICO QUE OMITE SEÑALAR CUÁL ES LA BASE SOBRE LA QUE SE VA A GRAVAR AL PARTICULAR Y SUPEDITA SU DETERMINACIÓN A UN ACTO POSTERIOR DE AUTORIDAD, VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. La referida garantía prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal no se limita a señalar que, **para considerar constitucionalmente válida una contribución**, únicamente se exprese en una ley, sea proporcional y equitativa y se destine al gasto público, sino también **esenciales requiere que los elementos del tributo se encuentren contenidos en ella, como lo son el sujeto, el objeto, la base, la tarifa, la época de pago, etcétera, a fin de**

⁶¹ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit., pp. 64-67.

⁶² Cfr. Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit., p. 68.

evitar que quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, y así impedir el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, de manera tal que la autoridad sólo aplique las disposiciones de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria conozca con toda certeza la manera en que debe contribuir para los gastos de la Federación, del Estado o del Municipio en que reside. En congruencia con lo anterior, debe decirse que la Ley de Catastro del Estado de México al no señalar cuál es la base gravable para el cobro del impuesto predial y supeditar su determinación a un acto posterior de autoridad, viola la citada garantía constitucional. Ello es así, porque si al momento de la entrada en vigor de la mencionada ley o con posterioridad al establecimiento del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la propia ley, las autoridades administrativas tienen la posibilidad de determinar el valor catastral que constituye la base del tributo, es evidente que uno de los elementos esenciales del impuesto no queda determinado en la ley, ya que los contribuyentes no tienen la posibilidad de conocer de manera precisa la forma en que deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pues en cualquier momento, la base de tributación puede ser modificada al arbitrio de dichas autoridades, provocando incertidumbre e inseguridad para el causante, quien desconoce cuál es la cantidad de dinero que deberá cubrir por ese gravamen.

Amparo en revisión 2479/98. Residencias Modernas, S.A. de C.V. y otros. 5 de julio de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

B. AMPARO CONTRA LA NORMA LEGAL QUE PREVÉ UNA EXENCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE ÚNICAMENTE SI SE RECLAMAN, DE MANERA SIMULTÁNEA, LAS DEMÁS DISPOSICIONES QUE PREVÉN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN QUE SE INSERTÓ AQUEL PRIVILEGIO. En el régimen fiscal mexicano, cada ley impositiva expedida por el Congreso de la Unión establece un sistema

tributario particular y propio, previendo sus elementos esenciales tales como sujeto, objeto, base gravable, tasa, cuota o tarifa, forma de pago y tiempo de pago, así como eventualmente un apartado de deducciones y exenciones. La interacción de cada uno de esos elementos, en una determinada época, constituye para el contribuyente un sistema impositivo particular y específico, de tal manera que la alteración de uno solo de esos factores transforma dicho sistema para convertirse en uno nuevo, con características propias y distintas de las del anterior; de ahí que, como lo ha reconocido el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas jurisprudencias, la reforma de un precepto, si bien no permite reclamar toda la ley, legitima al gobernado para combatir los demás artículos que resulten directamente afectados. Sobre esa base, cuando por virtud de una reforma legislativa se inserta en un sistema impositivo una determinada exención del gravamen, tal alteración produce el nacimiento de un nuevo sistema tributario y, con él, surge la legitimación para impugnarlo a todo aquel contribuyente que sin encontrarse en el supuesto de la exención, considere que ese nuevo sistema resulta inconstitucional por inequitativo, al tratar desigual a los iguales. Tomando en cuenta que el efecto del amparo contra leyes consiste en nulificar la eficacia jurídica de la norma reclamada en relación con el quejoso, cuando el contribuyente acuda a la instancia constitucional a impugnar la norma que prevé una exención, atendiendo a la propia naturaleza de esa institución, necesariamente debe impugnar, simultáneamente, las demás disposiciones que establezcan los elementos esenciales del sistema tributario en que se insertó aquel privilegio, porque sólo así (en la eventualidad de que el examen relativo lleve a considerar que, efectivamente, el sistema impositivo, en su conjunto, se tornó inequitativo), sería factible nulificar la eficacia jurídica de él en su integridad y restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada, al impedir que ese sistema inconstitucional se aplique en su perjuicio. De esa guisa se sigue que si el quejoso acude al juicio de garantías impugnando únicamente la norma que prevé la exención, resultaría jurídicamente imposible restituirlo en el goce de la garantía individual violada, porque, por una parte, en la eventualidad de obtener un fallo favorable, no lograría la liberación del pago del tributo en la medida que la

obligación no proviene del artículo reclamado, sino del sistema tributario particular y propio creado por la ley relativa, el cual quedaría intocado; y, por otra, el efecto del amparo, en ese supuesto, sería dejar sin efectos la norma que precisamente prevé el beneficio en que el contribuyente desea ser incluido, siendo ilógico que se establezca un privilegio a su favor, fundándose en un acto contrario a la Carta Magna y sin que sea jurídicamente válido tampoco que, en esa hipótesis, el efecto del amparo sea incluir al contribuyente en el privilegio de exclusión, porque sería tanto como que el Poder Judicial de la Federación, invadiendo la esfera de competencia del Congreso de la Unión, legislara e incluyera en una exención prevista en la ley a un determinado sujeto que el legislador en momento alguno previó, máxime si se toma en cuenta que por la entidad de una exención, el artículo 28 constitucional establece, en su primer párrafo, que en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidas las exenciones de impuestos, pero sólo en los términos y condiciones que fijan las leyes; es decir, encarga al Poder Legislativo, único facultado para expedir leyes, establecer con precisión las circunstancias en que puede o no operar una medida liberatoria de impuesto como lo es la exención, tema abordado también por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia de rubro: "EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SÓLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.". En ese orden de ideas, el amparo pedido sólo contra la norma que prevé la exención es improcedente conforme a lo dispuesto por el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el diverso 80 de la Ley de Amparo, por existir la imposibilidad jurídica de que se produzcan los efectos restitutorios de la sentencia concesoria que se dicte.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 5081/2001. Asesores Corporativos Empresariales
Especializados, S. de R.L. de C.V. 16 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos.

Ponente: Carlos Ronzon Sevilla. Secretario: Mario César Flores Muñoz.

Por todo lo referido concluimos diciendo que los impuestos son las contribuciones obligatorias especificadas en ley como tales y por exclusión, las que no sean aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones de mejoras; y cuyo fin sea el de proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones. Los impuestos al igual que las demás contribuciones deben cumplir con los requisitos establecidos en la Constitución y en las legislaciones específicas, así como encuadrarse en el supuesto jurídico. Cabe resaltar que es de sumo interés especificar que los impuestos deben estar perfectamente determinados y establecidos en ley, así como cumplir con los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, y destino. Así mismo que en el caso de dar un trato diferente a los contribuyentes, debe aclarar el porque de este trato diferenciado.

En lo referente a la determinación del impuesto, se debe establecer el calculo del impuesto con sumo detalle, para que el contribuyente pueda de manera individual hacer el calculo del impuesto, teniendo una base para esta determinación. Siguiendo esta tesisura los impuestos para que puedan ser viables o cobrables es necesario que brinden certeza jurídica al gobernado y la posibilidad de inconformarse por el calculo erróneo hecho por parte de la autoridad o por su incongruencia con la forma del calculo o con el proceso de este. Los impuestos son el principal ingreso que tiene el gobierno para cubrir el gasto público por ello es importante que cumpla con todos los requisitos ya que con la falta de uno de ellos seria imposible recaudar esta contribución provocando un faltante en los ingresos del Estado.

1.1.4.1 Clasificación de los impuestos.

Existen distintas clasificaciones de los impuestos en la doctrina y es de suma utilidad su estudio para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar, así como saber si es adecuado para el tipo de economía del Estado o región en que se desea establecer el impuesto. La

clasificación más tradicional es la que divide a los impuestos en directos e indirectos. Otra clasificación importante es la que divide a los impuestos en personales y reales, algunos autores nos dicen que esta clasificación es únicamente de los impuestos directos y otros autores dicen que se pueden clasificar así en general a los impuestos.⁶³

Los impuestos reales son los que gravan directamente a los bienes y en los impuestos personales se atiende a los contribuyentes, como los pagadores de los impuestos. En otras palabras los impuestos personales son aquellos en lo que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, y los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto. Lo impuestos reales, dice Ernesto Flores Zavala, presentan mayores garantías al fisco, por que el objeto no puede librarse del impuesto, no gravan sino a los que tienen capital y se prestan a una fácil recaudación.⁶⁴

Emilio Margain Manautou nos ofrece una distinta clasificación, está la que divide a los impuestos en generales y especiales, en donde el primero de los impuestos es el que grava actividades distintas, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza, en cambio, el impuesto especial es el que grava determinada actividad. Así mismo nos señala otra clasificación diferente la cual es la que divide a los impuestos según sus fines, la cual dice existen impuestos con fines fiscales y extrafiscales. Los fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.⁶⁵

⁶³ Cfr. Margain Manautou Emilio, Op. Cit., p. 65-67.

⁶⁴ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 275-280.

⁶⁵ Cfr. Margain Manautou Emilio, Op. Cit., pp. 71-73.

Sergio de la Garza afirma que los impuestos se pueden clasificar de la siguiente manera:

1. **“Impuestos reales e impuestos personales.** Reales: son aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva... Personales: en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia, como ejemplo de ello es el ISR...
2. **Impuestos objetivos y subjetivos.** Tributos subjetivos son los que designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria, y por contraprestación los objetivos son los que no señalan con precisión al sujeto pasivo...
3. **Impuestos sobre el capital, la renta y el consumo.** Renta: pretende gravar la riqueza en formación... Capital: grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Consumo: grava el gasto...
4. **Impuestos directos e indirectos.** Directos: aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar el impuesto a otras personas, sino que finalmente incide en su patrimonio... Indirecto: el que el sujeto pasivo si puede trasladar el impuesto a otras personas...⁶⁶

A pesar de que los diferentes autores no siguen una postura, es cierto, que todos ellos mencionan a los impuestos directos e indirectos, es por ello que la clasificación más general y adecuada para nuestra investigación es la que clasifica a los impuestos en directos e indirectos.

⁶⁶ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pp. 387 -395.

Los autores que clasifican a los impuestos directos en personales y reales olvidan integrar a los impuestos indirectos, dado que todos los impuestos recaen ya sean en personas o cosas y puede ser de manera directa o indirecta. De esta forma nos aclara el maestro Rodríguez Lobato Raúl que todos aquellos criterios que explican a los impuestos directos y los diferencian de los indirectos son criticados y que el criterio que si hace la diferenciación es el que define a los impuestos directos de la siguiente forma "son los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en si misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias... Pero este no esta exento de critica ya que presenta inconvenientes en su aplicación..."⁶⁷

De lo antes expuesto podemos percatarnos que existen múltiples y muy variadas clasificaciones del impuesto, y que todas ellas son criticadas, y que cada quien toma la diferenciación según como entiendan a cada uno de los impuestos, sin embargo la mas aceptada y en la que todos los autores coinciden es la que divide a los impuestos en directos e indirectos o es la mas aceptada en el campo de la hacienda pública, y así nosotros también manejaremos esta clasificación.

⁶⁷ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit., pp. 67,68.

1.1.4.1.1 Impuestos directos.

Tradicionalmente a los impuestos se les ha dividido en directos e indirectos, pero hasta el presente no hay coincidencia en cuanto al criterio atributivo de estas categorías. Apoyándose en las teorías fisiocráticas, los autores antiguos basaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen, considerando al impuesto directo al soportado definitivamente por el contribuyente de *iure*. Sin embargo en las teorías modernas se ha puesto en manifiesto lo incierto de las reglas de incidencia en algunos impuestos.⁶⁸

Existen dos criterios principales, que nos marca Ernesto Flores Zavala, para hacer la distinción entre impuestos directos e indirectos, y son:

- **“Criterio basado en la repercusión:** define al impuesto directo como aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden...

- **Criterio administrativo:** establece que impuestos directos “son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes”.⁶⁹

⁶⁸ Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo I—O, Op. Cit, pp. 1940, 1941.

⁶⁹ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p. 269.

Emilio Margain Manautou nos explica que la doctrina parece que se esta unificando a la corriente que nos indica que el impuesto directo grava situaciones hipotéticas y como ejemplo nos maneja la utilidad fiscal, y en cambio los indirectos gravan las situaciones reales y concretas, y nos dice que es la producción, la enajenación, el consumo, la importación, la tenencia, el ensamble, etc... De esta forma clasifica a los impuestos directos generales en tres grupos: los reales, los personales, y los mixtos; y que los impuestos directos especiales únicamente se clasifican en reales y personales. Y los expone de la siguiente manera: a) Impuesto directo real es el que atiende al origen del ingreso o fuente impositiva para gravar al sujeto, b) el impuesto directos personal es el que atiende a calidades y atributos del sujeto, y c) el impuesto directo mixto es el que atiende tanto a lo que grava como a calidades y atributos del sujeto.⁷⁰

Los impuestos directos tienen ciertas desventajas las cuales son:

1. "Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza. Este se debe a que el legislador sabe quiénes son las personas que pagan el impuesto y su capacidad, así como sabe con certeza el rendimiento del impuesto y la relación con la satisfacción del interés público...
2. Hacen posible la realización de la justicia fiscal. Como se conoce al contribuyente esto hace posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos aspectos, ya sea por la capacidad contributiva o por la situación de los sujetos, ya sea una emergencia fenomenológica o política...
3. "Tienen en tiempos de crisis cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los indirectos. Es decir, el *quantum* de su rendimiento decrece, pero no excesivamente".⁷¹

⁷⁰ Cfr. Margain Manautou Emilio, Op. Cit., p. 154.

⁷¹ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 270,271.

Oscar Rebolledo Herrera nos menciona que impuestos directos "son aquellos que el contribuyente no puede trasladar su importe a otras personas, es decir, el propio causante deberá enterara directamente el impuesto".⁷²

Los impuestos directos también presentan desventajas como son:

1. "Son muy sensibles a los contribuyentes, es decir el sujeto del impuesto sabe cómo, cuándo y dónde tiene que pagar, al menos teóricamente; percibe, además claramente que por ello no percibirá contraprestación individual alguna...
2. Son poco productivos. Dado que los contribuyentes tienen conciencia de la cuantía de su obligación tributaria, un número elevado de estos tiene reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado, además de contar con una gran cuantía de evasores fiscales. Además que no se tienen un control estricto para determinar este impuesto, así como a los sujetos que lo causan...
3. Son poco elásticos. Estos impuestos no pueden ser aumentados en tiempos de crisis únicamente de forma muy sutil y este tendría que ser en una forma moderada...
4. El contribuyente tiene una sensibilidad mayor al saber cuanto pago y lo que recibe del Estado, lo cual es un inconveniente, ya que lleva un control estricto de lo que contribuye al presupuesto del Estado, por lo cual exige resultados...
5. Dejan de gravar a los económicamente débiles. Esto es por que no grava a aquellos que perciben ingresos mínimos".⁷³

⁷² Rebolledo Herrera Oscar, Introducción al Derecho Fiscal, Editorial Universidad de Juárez del Estado de Tabasco, México, 2002, p. 52

⁷³ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 271-272.

Algunos autores nos mencionan que los impuestos directos se pueden dividir en reales y personales como ya lo hemos comentado. Sin embargo pese a todo los impuestos directos forman gran parte del presupuesto de ingresos del país, y un gran apoyo para solventar el gasto público, por esto mismo creo que son muy importantes tanto que los establezcan las leyes, como su determinación exacta y su posible cobranza.

El establecer impuestos directos es importante, pero en nuestra opinión lo que se necesita es resolver lo referente al sistema de cobro, es decir, hacerlo más accesible o tener un mayor control de este, dado que la evasión fiscal es uno de los principales problemas que el país enfrenta para lograr la recaudación. Así como es necesario dar una mayor seguridad a los contribuyentes, es también necesario el darles incentivos o motivarlos a contribuir, ya que por la situación en la que vivimos nos encontramos con una sociedad desinteresada en apoyar al Estado, ya que no tienen en muchos casos una certeza fiscal, ni social, y a veces ni respuesta por parte de las autoridades, por lo podemos encontrarnos con un país indiferente.

El criterio a seguir es el que nos explica al impuesto directo como aquel que no puede ser trasladado, es decir el que incide directamente en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación. Durante mucho tiempo se pensó que los impuestos directos eran la mejor opción para lograr los mejores ingresos del Estado, sin embargo en los países desarrollados sus políticas fiscales se apoyan mas en los impuestos indirectos que en los directos, sin embargo en México lo que es necesario en la política fiscal es que los impuestos ya sean directos o indirectos sean realmente productivos.

1.1.4.1.2 Impuestos indirectos

Los impuestos indirectos son aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas el impuesto, de tal manera que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva. Morselli dice que los impuestos indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto a su utilización que hace presumir capacidad contributiva. Los impuestos indirectos son los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción.⁷⁴

Existen dos criterios los cuales definen a los impuestos indirectos de la siguiente manera:

- **“Criterio basado en la repercusión.** En el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión...
- **Criterio administrativo.** Los impuestos directos son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental y no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes”.⁷⁵

En las corrientes que existen hoy en día se ve al impuesto de la siguiente manera: en la primera el impuesto indirecto es aquel que es repercutible; y la corriente moderna dice que son indirectos aquellos que gravan los consumos.⁷⁶ Los impuestos indirectos presentan las ventajas siguientes:

⁷⁴ Cfr. Villegas Héctor B., Op. Cit., pp.160-162.

⁷⁵ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp.269-270

⁷⁶ Cfr. Margáin Manautou Emilio, Op. Cit., p. 65.

1. "Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas. Un ejemplo de ello es el IVA ya que el consumidor paga el impuesto en el momento de comprar los productos gravados...
2. Son más productivos que los impuestos directos. Estos impuestos son cobrados a casi todos, y en el caso del IVA a todos los mexicanos y no únicamente a los contribuyentes registrados...
3. Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos y a los extranjeros de paso...
4. Están dotados de una gran elasticidad. Los impuestos indirectos tienden a ser cada vez más productivos según el desarrollo del país, por que con ello aumentan las transacciones, los gastos, etc., y por ende el rendimiento de los impuestos que los gravan...
5. Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que esto provoque protestas, pero al igual que los directos si tienen un aumento tiene que ser estrictamente necesarios y con debida discreción...
6. Son populares o al menos no tan impopulares como los directos, esto es si su tasa es baja o que el consumidor ya este acostumbrado".⁷⁷

Oscar Rebolledo nos aclara que el impuesto "es un prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, que no se encuentra condicionada a una contraprestación inmediata, sino que su establecimiento se realiza con base a la capacidad económica del individuo...Los

⁷⁷ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p. 274-275.

impuestos indirectos son los que permiten que el sujeto pasivo, traslade su importe a terceras personas, que son los que constituyen realmente los contribuyentes del gravamen, como acontece con el impuesto al valor agregado".⁷⁸

Las desventajas que tienen estos impuestos son:

1. "No son justos. Tienen este calificativo dado que son cobrados o transferidos tanto a los económicamente débiles como a los fuertes. También por la consideración que el más débil compra más artículos, por que cuenta con un mayor número de familia que el fuerte...
2. No tienen la misma fijeza que los directos. En las crisis económicas, políticas, financieras y hasta climáticas, los sujetos crean un déficit, por que cada quien restringe sus consumos...
3. Los gastos de percepción son muy altos, su cobro, o sea las personas encargadas para ello son muchas y por ello es muy caro...
4. Provocan una redistribución artificial del comercio o de la industria. Un ejemplo de ello son los impuestos aduaneros ya que obligan a que el tránsito de mercancías así como las rutas comerciales se marquen según sean los lugares autorizados...
5. Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas, ya que se reduce la demanda, o bien se dirigen al fraude".⁷⁹

⁷⁸ Rebolledo Herrera Oscar, Op. Cit., p. 52.

⁷⁹ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 274-276.

Los impuestos indirectos al igual que todos los directos, en la mayor parte de las sociedades han descansado en la fuerza de quienes ejercen el poder y no en la voluntad de quien los paga.⁸⁰ Es obvio que no se deben dejar a voluntad de los contribuyentes, pero creo, que es necesario tomarlos en cuenta si se quiere recaudar una mayor cantidad de ingresos.

Los impuestos indirectos se dividen en dos grandes grupos: los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos. Pueden recaer los de consumo sobre la producción o sobre las transferencias. También pueden dividirse los impuestos indirectos, en impuestos sobre artículos de lujo e impuestos sobre artículos de consumo necesario.⁸¹

Los impuestos indirectos son considerados los mas adecuados para los países en vías de desarrollo ya que el gravar el capital de un pueblo pobre es un error, es decir es mejor la imposición indirecta de los impuestos e implica una aplicación general. Y siendo México un país en donde se observa que unos pocos son los que están concentrado la riqueza y la mayoría tienen pocos ingresos el impuesto indirecto solo grava al comercio exterior, a los consumos específicos y a las ventas. Por lo que concluyo diciendo que los impuestos indirectos son la mejor opción que debe seguir nuestro país, siempre y cuando sean realmente productivos. Y a través del desarrollo del país se podrá ir modificando la política tributaria del país e inclinarla hacia el capital cuando los contribuyentes realmente tengan ingresos reales.

⁸⁰ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit., p.178.

⁸¹ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p. 276.

1.2 Regímenes fiscales de las personas físicas con actividad empresarial.

El primer impuesto que se estructura similar al impuesto sobre la renta es en la Florencia del Renacimiento, a este impuesto se le llamaba Estima y se aplicaba a los beneficios de los comerciantes con una tasa del 5%, el cual con el tiempo se hizo progresivo bajo el nombre de Scala y que se aplico a la Industria Textil Florentina. Luego en el año de 1778 en Inglaterra se impuso un gravamen para hacerle frente a los gastos de la guerra y posteriormente fue derogado. Así fue que Addington volvió a establecerlo en 1803, cuando se inicio nuevamente la guerra y los ministros Peel y Asquith lo continuaron a un en contra de la oposición del parlamento.⁸²

En nuestro país la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha tenido etapas importantes en su desarrollo y evolución, mismas que dividimos en dos: a) tendencia cedular y b) tendencia global.

- a) "La tendencia cedular se da en el periodo en el que observamos la creación de diversas disposiciones legales tendientes a la creación de una Ley del Impuesto Sobre la Renta, y decimos tendientes ya que en muchas ocasiones se confundió el ISR con el concepto de Impuesto Directo, este impuesto era el que pagaba el detentador de los bienes o prestador de servicios, se confundía con el ISR, aunque fuese otro tipo de gravamen. Este periodo abarca del 20 de julio 1921 al 31 de diciembre de 1964"⁸³, periodo en el cual se promulgaron las siguientes leyes:

- o Ley del Centenario, del 20 de julio de 1921.
- o Ley de 21 de febrero de 1924.

⁸² Cfr. Porras y López Armando, Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Textos Universitarios, México, 1976, pp. 7, 8.

⁸³ Jonson Okhuysen Eduardo A., Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Editorial Centro de Estudios Empresariales, 2ª. Ed., México, 1982, p. 29.

- Ley del 18 de marzo de 1925, reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935...
- Ley del Impuesto Sobre la Renta del Super Producto del 22 de diciembre de 1939.
- Ley del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento.
- Ley de 30 de diciembre de 1953 y su reglamento.⁸⁴

Todas estas leyes gravan al contribuyente no como un objeto del ingreso, sino por la actividad (medida en ingreso), convirtiéndose por lo tanto en leyes cedulares.

- b) “La tendencia global es hasta 1965 en que México crea una Ley de Renta Global, pero no se logra consolidar el sistema global debido a las diversas presiones políticas y sociales. Se debe entender que una LISR de carácter global es aquella que grava los ingresos del contribuyente en base a un patrimonio universal único, esto en función a una tarifa progresiva. Es a partir de esta ley cuando se sufren muchas modificaciones en artículos, títulos, etc., aun así se seguía con el principio general de las leyes de 1965. Siendo los años, en que se hicieron las principales reformas, 1965, 1979, y 1981. Es en 1981 cuando se reestructura por completo esta ley, pudiendo denominarla la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”.⁸⁵

La ley de 1965 en la exposición de motivos presentada por el ejecutivo se dijo:

“La presente iniciativa que se somete a la Representación Nacional para una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de ingresos por cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas como a las personas físicas... En esta

⁸⁴ Cfr. Calvo Nicolau Enrique, Tratado de Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Editorial Themis, México, 1995, pp.189-205.

⁸⁵ Jonson Okhuysen Eduardo A., *Op. Cit.*, p. 30.

ley se tenían cuatro títulos, los cuales se referían a: I.- Generalidades, II.- Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, III.- Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas, y IV.- Asociaciones Civiles.... Se dividía la legislación en dos cédulas: 1) Actos Civiles y 2) Actos Mercantiles; Tenía los siguiente sujetos:

- Empresas:

1. Personas Físicas que realicen actividades empresariales.
2. Sociedades Mercantiles.
3. Unidades Económicas sin Personalidad Jurídica que realicen actividades empresariales.
4. Sociedades Civiles y Asociaciones Civiles que realicen actividades empresariales.

- Personas Físicas:

1. Personas Físicas que realicen actividades no empresariales.
2. Sociedades y Asociaciones Civiles que realicen actividades no empresariales.
3. Unidades Económicas sin Personalidad Jurídica que realicen actividades no empresariales”⁸⁶

Como pudimos observar la persona física tenía dos cédulas totalmente diferentes, tanto en su base, como en su objeto, como en su tarifa, lo cual trajo mucha confusión en los contribuyentes. Esta ley permanece con los mismos principios hasta 1979.

⁸⁶ Calvo Nicolau Enrique, Op. Cit., pp. 206-207.

“En 1979 el legislador introduce un concepto de acumulación entre actividades empresariales y actividades civiles de las personas físicas, éste consistió en que se obligaba a acumular a los ingresos de actividades civiles los provenientes de actividades empresariales que consistieran en:

- 1) Ingresos por enajenación de Bienes Inmuebles.
- 2) Ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- 3) Ingresos por comisión y mediación...

En 1981 se efectúa una nueva estructura de la LISR, en la cual se crean los siguientes sujetos:

Residentes en el país {
Personas físicas.
Sociedades Mercantiles.

Residentes en el extranjero {
Personas físicas.
Personas Morales.

Al provocar este cambio la ley estableció tres cédulas: 1.- Sociedades Mercantiles residentes en México, 2.- Personas Físicas residentes en México, 3.- Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero”.⁸⁷

⁸⁷ Jonson Okhuysen Eduardo A., Op. Cit., pp. 31, 32.

Por ultimo en dos mil dos se estableció una nueva reforma, y para ubicarnos en los cambios que sufrió la Ley del Impuesto Sobre la Renta presentaremos la siguiente tabla:

Ingresos por actividades empresariales y profesionales.	2001 ⁸⁸	2002 ⁸⁹
Ubicación dentro de la LISR (Capítulo II del Título IV) Justificación: homologar los regímenes aplicables a personas físicas, para hacerlos más equitativos.	Se contemplan como dos capítulos independientes con reglas que diferencian su mecánica tributaria en forma trascendental.	Se ubican en un mismo capítulo con la misma metodología tributaria en cuanto a tasa, ingresos, deducciones, obligaciones, contabilidad, etc.
Regímenes fiscales en Actividades Empresariales (Secciones I, II y III del Capítulo II del Título IV).	Se divide en tres secciones: <ul style="list-style-type: none"> • General. • Simplificado. • Pequeños Contribuyentes. 	Se divide en tres secciones: <ul style="list-style-type: none"> • General modificado, al que se incorpora honorarios. • Intermedio. • Pequeños Contribuyentes.

Concluimos diciendo que a través de los años México a tenido múltiples reformas, sin embargo en nuestra opinión todavía se requieren grandes modificaciones para lograr un avance en cuanto al tema se refiere. Nuestro país sigue estando subdesarrollado por lo que no puede basar sus ingresos en el impuesto sobre la renta dado que es un Estado en donde sus contribuyentes en general no tiene grandes ingresos, por lo que sigue basándose la mayor parte en impuestos indirectos y prestamos exteriores.

⁸⁸ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, México, 2001.

⁸⁹ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, México, 2002.

1.2.1 Régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

En 1992 en la Ley de Impuesto Sobre la Renta se introduce una nueva reforma en el Capítulo II cuyo nombre insertan así De los ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, misma que se conforma de tres secciones, de las cuales la primera es titulada De Las Personas Físicas Con Actividades Empresariales y Profesionales, la cual en la actualidad se encuentra en la LISR de la siguiente forma:

“SUJETOS: las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales. Así como las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales...

INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES: son los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas...

INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PROFESIONAL: son las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I del Título IV de la LISR...

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional...

El artículo 121 de la LISR establece como ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, los siguientes:

I.- Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.

II.- Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones, relacionados con las actividades.

III.- Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.

IV.- Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

V.- Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.

VI.- Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.

VII.- Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.

VIII.- Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

IX.- Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.

X.- Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

XI.- La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad, salvo tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de LISR; en este último caso, se considerará como ganancia el total del ingreso obtenido en la enajenación.

Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a la Ley, se considerarán ingresos acumulables en los términos de esta Sección, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales (art. 121).

Se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente (art. 121).

Las autoridades fiscales podrán determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero, con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen del total de los ingresos o de activos, respectivamente (art. 121)...

Los contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso, podrán disminuir el monto de las deudas perdonadas conforme al convenio suscrito con sus acreedores reconocidos, en los términos establecidos en la Ley de Concursos Mercantiles, de las pérdidas pendientes de disminuir que tengan en el ejercicio en el que dichos acreedores les perdonen las deudas citadas. Cuando el monto de las deudas perdonadas sea mayor a las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, la diferencia que resulte no se considerará como ingreso acumulable (art. 121 bis)...

Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciban en cheque, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones... Tratándose de los ingresos por condonaciones, quitas o remisiones, éstos se considerarán efectivamente percibidos en la fecha en que se convengan estas, o en la que se consume la prescripción (art. 122)...

En el caso de enajenación de bienes que se exporten se deberá acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba. En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo (art. 122)...

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, de acuerdo a lo establecido por el artículo 123 de la LISR, podrán efectuar las deducciones siguientes:

I.-Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

II.- Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy...

En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de la LISR, respectivamente.

III.- Los gastos.

IV.- Las inversiones.

V.- Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades mencionadas.

VI Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrodeen con algún establecimiento ubicado en el extranjero (art. 123)...

Los contribuyentes aplicarán la deducción por inversiones, entendiéndose por inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos. Los por cientos de deducción se aplicarán sobre el monto original de la inversión, aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción. Cuando no se pueda separar el monto original de la inversión de los intereses que en su caso se paguen por el financiamiento, el por ciento que corresponda se aplicará sobre el monto total (art. 124)...

Los contribuyentes que únicamente presten servicios profesionales y que en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos no hubiesen excedido de \$840,000.00, podrán deducir las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Lo cual no será aplicable tratándose de automóviles, terrenos y construcciones (art. 124)...

Las deducciones autorizadas deberán reunir los requisitos establecidos por el artículo 125 de la LISR, que son los siguientes:

I.- Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Igualmente, se consideran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional. En estos casos, se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración...

Tratándose de inversiones, éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

- II.- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.
- III.- Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 124 de la LISR. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, además deberán cumplirse los requisitos del artículo 45 de la LISR.
- IV.- Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- V.- Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que la LISR señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.
- VI.- Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de las deducciones a que se refiere el artículo 124 de la LISR.
- VII.- Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su reevaluación.
- VIII.- Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la LISR. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Además, la fecha de expedición de la

documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción (art. 125)..

Los contribuyentes 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, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. 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 corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido (art. 127).

Al resultado que se obtenga se le aplicará la tarifa que se determine de acuerdo a lo siguiente:

Se tomará como base la tarifa del artículo 113 de la LISR, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación (art. 127).

Contra el pago provisional, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad (art. 127).

Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia

de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de la LISR. El impuesto retenido será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales(art. 127).

En la LISR se establece, en su artículo 128, la tasa de los ingresos esporádicos en lo que se refiere a la prestación de servicios profesionales, y lo hace de la siguiente manera:

INGRESOS ESPORADICOS.- Quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados conforme al Capítulo II DEL Título IV de la LISR, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedarán relevados de la obligación de llevar libros y registros, así como de presentar declaraciones provisionales distintas de las antes señaladas (art. 128).

Estos contribuyentes, deberán presentar declaración anual en los términos del artículo 177 de la LISR y podrán deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional (art. 128).

Cuando se realicen actividades empresariales a través de una copropiedad, el representante común designado determinará, la utilidad fiscal o la pérdida fiscal, de dichas actividades y cumplirá por cuenta de la totalidad de los copropietarios las obligaciones señaladas incluso la de efectuar pagos provisionales. Para los efectos del impuesto del ejercicio, los copropietarios considerarán la utilidad fiscal o la pérdida fiscal que se determine conforme al artículo 130 de la LISR, en la parte proporcional que de la misma les corresponda y acreditarán, en esa misma proporción, el monto de los pagos provisionales efectuados por dicho representante (art. 129).

Los contribuyentes sujetos a este régimen en su declaración anual calcularán el impuesto a pagar como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para lo cual en lo particular el artículo 130 de la ley en comento nos insta a la manera de hacerlo, en lo referente a las personas con actividades empresariales y por honorarios sujetos al presente régimen (art. 129).

EL PAGO DEL IMPUESTO: (artículo 130 de la LISR) Estos contribuyentes deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 de la LISR. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable...

Cuando los ingresos obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo, la diferencia será la pérdida fiscal. En este caso se estará a lo siguiente:

I.- La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal determinada, de los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla...

El monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará (art. 130)...

II.- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código.

Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas o de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$10'000,000.00, podrán llevar la contabilidad con un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones...

Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimiento en el extranjero, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar comprobantes que acreditan los ingresos que perciban y para formular un estado de posición financiera y levantar inventario podrán hacerlo en términos del artículo 87 de LISR.

III.- Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda preimpresa "Efectos fiscales al pago".

Cuando la contraprestación que ampare el comprobante se cobre en una sola exhibición, en él se deberá indicar el importe total de la operación. Si la contraprestación se cobró en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar además el importe de la parcialidad que se cubre en ese momento.

Cuando el cobro de la contraprestación se haga en parcialidades, por el cobro que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior.

IV.- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

V.- Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados.

VI.- En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de la declaración anual con información de entregas a trabajadores por concepto de crédito al salario, la información deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

VII.- Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VII, VIII, IX y XIX del artículo 86 de la LISR.

VIII.- Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de la LISR, o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

IX.- Los contribuyentes que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO del Título IV de la LISR, deberán cumplir con las obligaciones que se establecen en el mismo.

X.- Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

XI.- Obtener y conservar la documentación comprobatoria. No se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de la LISR. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

XII.- Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de la LISR, conforme a lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 86 de la citada Ley.

Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de \$10'000,000.00 podrán aplicar las facilidades administrativas que se emitan en los términos del artículo 85 segundo párrafo de la LISR".⁹⁰

⁹⁰ Cfr. Artículo 120-133, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Op. Cit., 2006, .

Podemos concluir que este régimen es el que muchos llaman general y que en realidad es muy joven, pero desde nuestro parecer se encuentra en una evolución adecuada, sin embargo éste no se salva de la evasión fiscal, y consideramos que el exceso de detalles en los distintos regímenes puede ser uno de los elementos que provocan la evasión, ya que como hemos venido repitiendo un esquema sencillo sería lo adecuado para que los contribuyentes tuvieran un mayor accesibilidad al pago del impuesto.

A continuación presentaremos una tabla con las diferencias existentes entre la LISR de 2004 y las reformas del 2006.

LISR 2004 ⁹¹	LISR 2006 (Reformas) ⁹²
<p>“Artículo 123.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:...</p> <p>VII.- Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.</p> <p>.....</p> <p>Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios</p>	<p>“Artículo 123.</p> <p>VII.- Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.</p> <p>.....</p> <p>. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección podrán optar por deducir una cantidad equivalente al 8% de la utilidad que resulte de</p>

⁹¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículos 123, 127, 130, Editorial SISTA, 2004

⁹² Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículos 123, 127, 130, Editorial ISEF, 2006.

establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero aplicando al efecto lo dispuesto por el artículo 30 de esta Ley”.

restar de la totalidad de los ingresos obtenidos a que se refiere esta Sección las deducciones autorizadas a que se refiere la misma, sin que exceda de \$25,000.00, en substitución de la deducción de los gastos menores que se señalen en el Reglamento de esta Ley”.

“Artículo 127.- Los contribuyentes a que se refiere esta sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél a que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y, en su caso,, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido”.

“Artículo 127. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, 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, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en su caso, las perdidas físicas

.....
.....
.....

	<p>ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido”.</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
<p>“Artículo 130. Los contribuyentes a que se refiere esta sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 de esta ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinara disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirán, en su caso, las perdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.</p> <p>Cuando los ingresos a que se refiere esta sección obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo, la diferencia será la pérdida fiscal. En este caso se estará a lo siguiente.”</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	<p>“Artículo 130. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 de esta Ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta Sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.</p>

	<p>La pérdida fiscal se obtendrá cuando los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo. Al resultado obtenido se le adicionará la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio a que se refiere el párrafo anterior. En este caso se estará a lo siguiente.”</p> <p>.....</p>
--	--

Como se puede ver en la tabla anterior son varias las reformas, sin embargo creemos que en un intento por cobrar mas impuestos u obtener mas ingresos, se ha olvidado del verdadero problema que es el de la evasión fiscal, y el cual no se ha combatido, dado que con tantos cambios, como lo son anuales, un contribuyente se tendría que volver experto en la materia, o contratar a alguien que sepa interpretar la norma, siendo que lo mas prudente seria un pago sencillo que fuera eficaz y que diera la posibilidad de obtener un mayor ingreso a la federación.

1.2.2 Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

Los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4'000,000.00, podrán estar a lo siguiente:

I. Llevaran un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar la contabilidad a que se refiere la fracción II del artículo 133 de la Ley de ISR.

II. En lugar de aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 133 de la Ley de ISR, podrán anotar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante, si la contraprestación se paga en parcialidades.

III. No aplicar las obligaciones establecidas en las fracciones V, VI, segundo párrafo y XI del artículo 133 de la Ley de ISR

Para los efectos de este artículo, se considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales cuando en el ejercicio inmediato anterior estos hubieran representado por lo menos el 90% del total de sus ingresos acumulables disminuidos de aquellos a que se refiere el capítulo I del título IV de la ley en comento.

Los contribuyentes que tributen bajo este régimen en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$1'750,000.00 sin que en dicho ejercicio excedan de \$4'000,000.00

que opten por aplicar el régimen establecido, estarán obligados a tener maquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal. Las operaciones que realicen con el publico en general deberán registrarse en dichas maquinas, equipos o sistemas, los que deberán mantenerse en todo tiempo en operación.

El servicio de administración tributaria llevara el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de maquinas registradoras de comprobación fiscal así como de los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y estos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el reglamento de dicha ley. En todo caso, los fabricantes e importadores de maquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán conservar la información que el servicio de administración tributaria determine mediante reglas de carácter general.⁹³

Los contribuyentes que tributen bajo el régimen intermedio, que inicien actividades, podrán optar por lo dispuesto en el mismo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán el limite de \$4'000,000.00. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto, dividirán los ingresos manifestados entre el numero de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicara por 365 días; Si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá ejercer esta opción.

Asimismo, será aplicable este régimen intermedio cuando las personas físicas realicen actividades empresariales mediante copropiedad y siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida y siempre que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los intereses obtenidos y de los ingresos

⁹³ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 134, Editorial ISEF, 2006.

derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite referido.

Los contribuyentes del régimen intermedio efectuarán pagos mensuales mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas de la entidad federativa en la cual obtengan sus ingresos. Este pago mensual, se determinará aplicando la tasa del 5% al resultado que se obtenga, para el mes de que se trate una vez disminuidos los pagos provisionales de los meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

El pago mensual se podrá acreditar contra el pago provisional determinado en el mismo mes. En el caso de que el impuesto determinado conforme al citado precepto sea menor al pago mensual que se determine, los contribuyentes únicamente enterarán el impuesto que resulte a la entidad federativa de que se trate.

Cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más entidades federativas, efectuarán los pagos mensuales a cada entidad federativa en la proporción que representen los ingresos de dicha entidad federativa respecto del total de sus ingresos. Los pagos mensuales se deberán enterar en las mismas fechas de pago establecidas en ley. Los pagos mensuales efectuados también serán acreditables contra el impuesto del ejercicio.⁹⁴

Concluimos diciendo que este régimen intermedio dentro de su clasificación ha tenido un gran avance y a nuestro parecer la división hecha en este tipo de contribuyentes es una buena opción, aun con deficiencias, pero el mayor de los problemas sigue siendo la dificultad para pagar el impuesto, dado que lo conveniente sería un modo más sencillo para que el contribuyente pueda hacer su pago sin ayuda de un profesional, con certeza y eficacia.

⁹⁴ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículos 135 y 136 bis, Editorial ISEF, 2006.

1.2.3 Régimen de pequeños contribuyentes.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos para este régimen, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$1'750,000.00, aclarando que esta cantidad ha sido reformada y fue ampliada a la cantidad de \$2 000, 000.00, así lo establece el artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta...

Los pequeños contribuyentes que inicien actividades podrán optar por pagar el impuesto cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite referido. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar en este régimen...

Los copropietarios que realicen las actividades empresariales podrán tributar cuando no lleven a cabo otras actividades empresariales y siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realizan en copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida y siempre que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los intereses obtenidos por el mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite referido...

Los pequeños contribuyentes, podrán pagar el impuesto sobre la renta, siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos, presenten ante el servicio de administración tributaria a más tardar el día 15 de febrero de cada año, una declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior. Los contribuyentes que utilicen maquinas registradoras de comprobación fiscal quedaran liberados de presentar la información.

No podrán pagar el impuesto en los términos del régimen de pequeños contribuyentes quienes obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan mas del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.

Quienes cumplan con los requisitos establecidos para tributar y obtengan mas del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas. El valor de adquisición será el consignado en la documentación comprobatoria.

Los pequeños contribuyentes deberán conservar la documentación comprobatoria de la adquisición de la mercancía de procedencia extranjera, misma que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán estimar que menos del treinta por ciento de los ingresos del contribuyente provienen de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, cuando observen que la mercancía que se encuentra en el inventario de dicho contribuyente valuado al valor de precio de venta, es de procedencia nacional en el setenta por ciento o mas.

Cuando el autor de una sucesión haya sido pequeño contribuyente y en tanto no se liquide la misma, el representante legal de esta continuara cumpliendo con sus obligaciones tributarias.⁹⁵

Para el calculo del impuesto sobre la renta la ley de la materia nos indica en su articulo 138 que "Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de ésta sección, calcularan el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en le mes en efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes...

Cuando los contribuyentes realicen pago con una periodicidad distinta a la mensual conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción VI del artículo 139 de ésta Ley, los ingresos y la disminución que le corresponda en los términos del párrafo anterior, se multiplicaran por el numero de meses al que corresponda el pago.

Los ingresos por operaciones en crédito se consideraran para el pago del impuesto hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios...

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente...⁹⁶

⁹⁵ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 137, Editorial ISEF, 2006.

⁹⁶ Ley del impuesto Sobre la Renta, Artículo 138, Editorial ISEF, 2006.

Los pequeños contribuyentes tendrán las obligaciones que establece el artículo 139 de la LISR y son las siguientes:

I. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes...

II. Presentar ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a ésta sección o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones el aviso correspondiente. Asimismo, cuando dejen de pagar el impuesto conforme a ésta sección, deberán presentar el aviso correspondiente ante las autoridades fiscales, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé dicho supuesto...

Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial adicionados de los intereses, obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada para este régimen, o cuando no presente la declaración informativa estando obligado a ello, el contribuyente dejara de tributar en los términos de este régimen y deberá tributar en los términos de los otros regímenes establecidos para las personas físicas con actividades empresariales, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquel en que se excedió el monto citado o debió presentarse la declaración informativa, según sea el caso...

Cuando los pequeños contribuyentes dejen de pagar el impuesto, en ningún caso podrán volver a tributar bajo los citados términos. Tampoco podrán pagar el impuesto bajo éste régimen los contribuyentes que hubieran tributado en los términos de las secciones De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales y Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, salvo que hubieran tributado en las mencionadas secciones hasta por los dos ejercicios inmediatos anteriores, siempre que estos hubieran comprendido el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente y que sus ingresos en cada uno de dichos ejercicios no hubiesen excedido de la cantidad establecida para Pequeños Contribuyentes...

Los pequeños contribuyentes, continuaran llevando la contabilidad de conformidad con el Código fiscal de la federación, su reglamento y el reglamento de esta ley, durante el primer ejercicio en que se ejerza esta opción. Cuando los ingresos en el primer semestre del ejercicio en el que ejerzan la opción sean superiores a la cantidad señalada dividida entre dos, dejaran de tributar en términos de este régimen y pagaran el impuesto conforme a las secciones antes mencionadas, según corresponda, debiendo efectuar el entero de los pagos provisionales que le hubieran correspondido conforme a los regímenes general e intermedio referentes las personas físicas que realicen actividades empresariales, con la actualización y recargos correspondientes al impuesto determinado en cada uno de los pagos...

Los contribuyentes que en el primer semestre no rebasen el limite de ingresos y obtengan en el ejercicio ingresos superiores a la cantidad de \$2, 000, 000. 00, pagaran el impuesto del ejercicio de acuerdo a lo establecido en las secciones referidas con anterioridad, pudiendo acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, los pagos que por el mismo ejercicio, hubieran realizado en los términos de este régimen. Adicionalmente, deberán pagar la actualización y recargos correspondientes a la diferencia entre los pagos provisionales que les hubieran correspondido en términos de los otros regímenes y los pagos que se hayan efectuado; en este caso no podrán volver a tributar en estos términos...

III. Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos de activo fijo que usen en su negocio cuando el precio sea superior a \$2,000.00...

IV. Llevar un registro de sus ingresos diarios...

Se considera que los pequeños contribuyentes cambian su opción para pagar el impuesto en estos términos, cuando expidan uno o mas comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el código fiscal de la federación y su reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate...

También se considera que cambian de opción los contribuyentes que reciban el pago de los ingresos derivados de su actividad empresarial, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, cuando en este caso se cumpla alguno de los requisitos que establece el artículo 29-C del código fiscal de la federación, a partir del mes en que se reciba el traspaso de que se trate...

V. Entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar originales de las mismas. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del código fiscal de la federación y el importe total de la operación en número o letra...

En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate...

El servicio de administración tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá liberar de la obligación de expedir dichos comprobantes tratándose de operaciones menores a \$100.00...

VI. Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, declaraciones mensuales en las que se determinara y pagara el impuesto. Los pagos mensuales tendrán el carácter de definitivos...

Los pagos se enterarán ante las oficinas autorizadas de la entidad federativa en la cual el contribuyente obtenga sus ingresos, siempre que dicha entidad federativa tenga celebrado convenio de coordinación para administrar el impuesto sobre la renta. En el caso de que la entidad federativa en donde obtenga sus ingresos el contribuyente no celebre el citado convenio o este se de por

terminado, los pagos se enteraran ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales federales...

Cuando los pequeños contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más entidades federativas, enteraran los pagos mensuales en cada entidad considerando el impuesto que resulte por los ingresos obtenidos en la misma...

El servicio de administración tributaria y, en su caso, las entidades federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto establecido en esta sección, podrán ampliar los periodos de pago, a bimestral, trimestral o semestral, tomando en consideración la rama de actividad o la circunscripción territorial, de los contribuyentes...

Las entidades federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto, podrán estimar el ingreso gravable del contribuyente y determinar cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo...

VII. Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar la retención y el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, conforme a las disposiciones previstas en la ley de ISR y su reglamento. 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...

VIII. No realizar actividades a través de fideicomisos...

Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto en éste régimen cambien de sección, deberán, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en los artículos 133 o 134, en su caso, de la ley de ISR.

De esta forma también nos marca el artículo 140 de la ley en comento que los contribuyentes que ya no reúnan los requisitos para tributar en este régimen u opten por hacerlo en los términos de otro, pagaran el impuesto conforme a las secciones establecidas para este tipo de contribuyentes, según corresponda, y consideraran como fecha de inicio del ejercicio para efectos del pago del impuesto conforme a aquella en que se de dicho supuesto.

Los pagos provisionales que les corresponda efectuar en el primer ejercicio conforme a las secciones general e intermedio, según corresponda, cuando hubieran optado por pagar el impuesto en los términos de las mismas, los podrán efectuar aplicando al total de sus ingresos del periodo sin deducción alguna el 1% o bien, considerando como coeficiente de utilidad el que corresponda a su actividad preponderante en los términos del artículo 90 de la ley de ISR.

Los contribuyentes que tributen en el régimen general o intermedio, a partir de la fecha en que comiencen a tributar en sus términos, según corresponda, podrán deducir las inversiones realizadas durante el tiempo que estuvieron tributando en el presente régimen, siempre y cuando no se hubieran deducido con anterioridad y se cuente con la documentación comprobatoria de dichas inversiones que reúna los requisitos fiscales.

Tratándose de bienes de activo fijo la inversión pendiente de deducir se determinara restando al monto original de la inversión, la cantidad que resulte de multiplicar dicho monto por la suma de los por cientos máximos autorizados por la LISR para deducir la inversión de que se trate, que correspondan a los ejercicios en los que el contribuyente haya tenido dichos activos.

En el primer ejercicio que paguen el impuesto conforme a las secciones general o intermedia, al monto original de la inversión de los bienes, se le aplicara el por ciento que señale la ley en comento para el bien de que se trate, en la proporción que representen, respecto de todo el ejercicio, los meses transcurridos a partir de que se pague el impuesto conforme a las secciones referidas.

Los contribuyentes que hubieran obtenido ingresos por operaciones en crédito por los que no se hubiese pagado el impuesto, y que dejen de tributar conforme a esta sección para hacerlo en los términos de las secciones antes mencionadas, acumularan dichos ingresos en el mes en que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.⁹⁷

Concluimos diciendo que este es un régimen al que muchos llaman de privilegios por la tasa tan baja que tienen que pagar, sin embargo así como son tratados de distinto modo tienen muchas obligaciones las cuales en los otros regímenes no tienen que cumplir y de los cuales por una que no cumplan son retirados de este régimen de pequeños contribuyentes, y lo mejor es que una vez saliendo de este no pueden volver a tributar en el, por lo tanto tienen mas obligaciones que cualquier otro contribuyente, ahora pensemos en que si es difícil tener un control de tantas obligaciones y aunado a ello se impuso una carga mas, de la cual llamamos el pago de IVA, pero no de la misma forma que los demás sino con una especificación la cual es motivo de la presente tesis, y lo que no otorga una certeza jurídica al contribuyente, y esto se puede ver reflejado en una evasión fiscal mas grande y lo que buscamos no es esto sino mayores ingresos. Este régimen de pequeños contribuyentes ha sufrido hoy en día modificaciones las que desde nuestro punto de vista son equivocadas.

⁹⁷ Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 139 y 140, Editorial ISEF, 2006

A continuación mostraremos una tabla en donde se establecerán las diferencias entre la LISR del año 2004 y las reformas establecidas en la Ley del impuesto sobre la renta para el año fiscal 2006.

LISR de 2004	LISR (reformas para 2006)
<p>“Artículo 137. Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$1'750,000.00.</p> <p>.....</p> <p>Quienes cumplan con los requisitos establecidos para tributar en esta sección y obtengan mas del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tarifa de la tabla establecida en el artículo 138 de esta ley. El valor de adquisición a que se refiere este</p>	<p>“Artículo 137. Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2'000,000.00.</p> <p>.....</p> <p>Quienes cumplan con los requisitos establecidos para tributar en esta Sección y obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tasa establecida en el artículo 138 de esta Ley. El valor de adquisición a que se refiere este párrafo será el consignado en la documentación</p>

<p>párrafo será el consignado en la documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagara en los términos del artículo 138 de esta ley.”</p>	<p>será el consignado en la documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de esta Ley.”</p>
<p>“Artículo 138. Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa de acuerdo al total de los ingresos que cobren en el ejercicio en efectivo, en bienes o en servicios, por su actividad empresarial, conforme a la siguiente tabla. La tasa que corresponda se aplicara a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que se cobren en el ejercicio, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año...”</p>	<p>“Artículo 138. Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes.</p> <p>Cuando los contribuyentes realicen pagos con una periodicidad distinta a la mensual conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción VI del artículo 139 de ésta Ley, los ingresos de la disminución que les corresponda en términos del párrafo anterior, se multiplicaran por el numero de meses al que corresponda el pago...”</p>
<p>Artículo 139.....</p>	<p>Artículo 139.....</p>

<p>VI.....</p> <p>Para los efectos de los pagos mensuales, la disminución señalada en el primer párrafo del artículo 138 de esta ley, será por un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes.⁹⁸</p>	<p>VI.....</p> <p>Segundo párrafo de la fracción (Se deroga).⁹⁹</p>
---	--

Como hemos podido observar los conceptos generales y los preceptos básicos de la ley necesarios para entender la base del presente proyecto como son impuesto, régimen de pequeños contribuyentes y sus diferencias con los demás regímenes, en si de aquí podemos decir que el impuesto sobre la renta es un impuesto directo que grava a los ingresos de las personas y el cual es un de los puntos principales de los ingresos de la federación, podemos percatarnos que en las reformas dispuestas, lo mas sobresaliente es el cambio de la cantidad establecida para poder tributar bajo el régimen de pequeños contribuyentes, que se aumenta a \$2,000,000.00. Y nos referimos a estos contribuyentes por que es lo que nos da pauta para continuar con el desarrollo de esta tesis y porque es referente al artículo 2 C de la ley del impuesto al valor agregado, y nos da idea del trato que reciben los pequeños contribuyentes y las limitantes a las que se encuentran sujetos, como es que en dado caso de no cumplir con los términos dispuestos por ley no podrán volver a tributar conforme a este régimen.

⁹⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículos 137-139, Editorial SISTA, 2004.

⁹⁹ Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículos 137-139, Editorial ISEF, 2006

Capítulo II El Impuesto al Valor Agregado.

2.1 Antecedentes del impuesto al valor agregado.

Es importante señalar que el impuesto al valor agregado parte de una característica que se esgrime como beneficiaria de las actividades mercantiles. La doctrina señala que existen cinco clases de impuestos generales a las ventas y son:

1. Impuesto a las ventas de los productores.
2. Impuesto a las ventas de los mayoristas.
3. Impuesto a las ventas de los minoristas.
4. Impuesto de etapas múltiples.
5. Impuesto al valor agregado.¹⁰⁰

El impuesto a las ventas existió desde épocas antiguas en China y en la India. De esta misma forma los romanos establecieron la *sentecima rerum venalium*, que introdujo Augusto después de la Guerra Civil Romana, en donde el gravamen era del 1% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública. El Emperador Tiberio se vio obligado, por la presión popular, a reducir la tasa a la mitad y la

¹⁰⁰ Cfr. Margain Manautou Emilio, Exégesis del IVA Mexicano, Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, pp. 4,5.

abolió el Emperador Calígula, permaneciendo en la venta de esclavos y pagaban un impuesto del 4% denominada *quinta et vicesima venalium mancipiorum*.¹⁰¹

El impuesto al valor agregado es una imposición típicamente francesa. Es a partir de la Primera Guerra Mundial que la fiscalidad francesa sufre cambios y de un impuesto general sobre el gasto evoluciona a un impuesto sobre el valor agregado. Es 1917 cuando aparece el impuesto proporcional sobre los pagos en donde se gravaban las ventas del menudeo y era recaudado a través de timbres puestos en las facturas, sin embargo por la cantidad tan grande de comerciantes minoristas produjo un fraude y lo que propino su abandono. En este mismo años se crea otro impuesto sobre la cifra de los negocios y gravaba en cascada todas las operaciones industriales y comerciales en todas sus fases sucesivas, este impuestos perjudicaba a los exportadores y favorecía a los importadores de productos manufacturados lo cual no fue conveniente para Francia. En 1925 se crearon los impuestos únicos para ciertos productos. En 1926 se establece un impuesto a la producción el cual va a gravar en una sola vez a los productos desde que éstos dejan el ciclo de producción hasta la distribución. En 1939 se instituye el impuesto de armamento o conocido también como el impuesto sobre transacciones, además en 1941 se genera el impuesto local. Estos impuestos presentaron una característica en común, su complejidad de cobro, y fue así como en 1952, gracias a los trabajos realizados por Maurice Lauré en su libro: *IMPUESTO AL VALOR AGREGADO* nació la idea de substituir a los diversos impuestos por un impuesto único: el impuesto al valor agregado.¹⁰²

En México desde el siglo XIX se estableció el impuesto del timbre el cual se aplicaba a las facturas. En 1947 se crea un impuesto que fue el de Ingresos Mercantiles que sustituyera al impuesto del timbre también conocido como impuesto sobre ventas que era un impuesto en cascada con una cuota general del 3.3%. Este impuesto comenzó como un impuesto general a las ventas y con el

¹⁰¹ Cf. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p. 485.

¹⁰² Cf. Reséndez Muñoz Eduardo, El impuesto al Valor Agregado en Francia y su Implantación en México, Editorial Talleres de la D. G. E. P., México, 1981, pp. 4-12.

tiempo se convirtió en una serie de impuestos especiales sobre las ventas y los cuales a lo único que favorecían era a la inflación.¹⁰³

En Francia la primera versión de este impuesto fue puesta en aplicación el 1° de abril de 1954, sin embargo mostraba tasas desiguales y tenía excesiva exoneraciones. Evoluciona hasta ser un impuesto general, sintético y único al gasto. En México surge con el asesoramiento otorgado por el Fondo Monetario Internacional creándose un anteproyecto de Ley de IVA en 1977 sin embargo no logro ponerse en vigor, pero sirvió como base para conducir el proyecto de LIVA la cual fue aprobada en 1978, y cuya vigencia se da a partir del 1° de Enero de 1980. Este impuesto sustituye a diecisiete impuestos especiales. Y aplicaba una tasa del 10% y una tasa especial del 6% aplicable exclusivamente ala enajenación, uso o goce de bienes y prestación de servicios independientes, para las zonas libre y la franja fronteriza únicamente la del norte.¹⁰⁴

En el año de 1995 el Impuesto al Valor agregado se incremento del 10% al 15%, sin embargo en la franja fronteriza se estableció un "régimen de excepción" del 10% para mantener la competitividad, debido a que en los cuatro estados fronterizos de la Unión Americana con México, el impuesto al consumo, fluctuaba entre el 6 y 8.25%.¹⁰⁵

El impuesto al Valor Agregado, es como su nombre lo indica un impuesto al agregado de "Valor" de las actividades que se realizan. Es decir que en principio es un impuesto que se le aplica al bien o servicios que se le agrego valor al realizar una actividad determinado que produjo ese incremento. Ese agregado de valor le otorga al beneficiario un ingreso por el cual debe pagar un impuesto.¹⁰⁶

¹⁰³ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 486-489.

¹⁰⁴ Cfr. Reséndez Muñoz Eduardo, Op. Cit., pp. 12, 33-37.

¹⁰⁵ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit, pp.488.

¹⁰⁶ Cfr. B. Villegas Héctor, Op Cit, pp. 675.

La doctrina nos señala que el impuesto al valor agregado se clasifica en tres tipos:

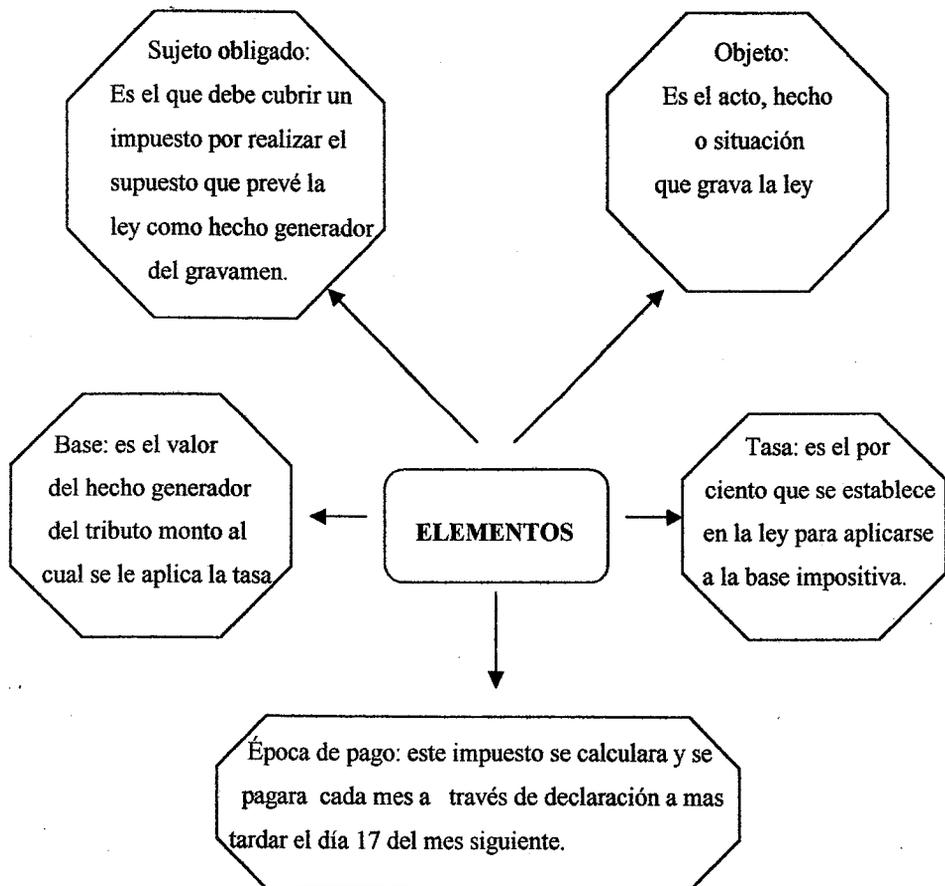
1. El de consumo.- este impuesto se paga en todas las adquisiciones realizadas durante un periodo, incluyendo los de bienes de capital, se deduce o acredita del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante ese mismo periodo. Este impuesto es sencillo porque permite que todas las adquisiciones se traten igual.
2. El de ingresos.- es pagado en las adquisiciones de bienes de capital y se amortiza durante la vida de estos bienes y se acredita en contra del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante la vida de esos bienes. Es decir su base económica es el ingreso neto nacional, esto es, consumo más inversión menos depreciación.
3. El de producto bruto.- en este no se autoriza la deducción del impuesto al valor agregado cubierto en la adquisición de bienes de capital. La base económica de este impuesto es el producto nacional bruto, esto es, consumo más inversión.¹⁰⁷

Podemos concluir que el impuesto al valor agregado es un impuesto neutro puesto que grava las ventas en todas las etapas con alícuotas uniformes, nos hemos podido percatar que este impuesto no siempre ha sido perfecto, pero en comparación con otras leyes todavía es joven, además que es un impuesto indirecto y por demás interesante, conveniente dado que todos lo pagamos y el cual mantiene una evasión menor que los impuestos directos. Así también vemos que en México solo existe un tipo de IVA el cual es el de consumo, y a pesar de que es una copia del IVA francés, nos damos cuenta que siempre ha existido un interés en gravar las ventas de alguna forma. De la misma forma este impuesto es acreditable, lo cual en el artículo 2 C de la ley de IVA en México no es permitido.

¹⁰⁷ Cfr. Margain Manautou Emilio, Exégesis de IVA Mexicano, pp. 7, 8.

2.2 Elementos del impuesto.

Los impuestos en general sin sus elementos esenciales no tendrían ninguna validez en el ámbito jurídico.



En el cuadro anterior podemos visualizar los elementos del impuesto, que son aquellas características necesarias para que un gravamen pueda existir en nuestra vida económica, así mismo deben ser tomadas en cuenta para poder ser efectivamente cobrados por las autoridades, es de esta manera que al ser establecido un impuesto además de los principios constitucionales que lo deben de regir debe tomarse en cuenta estos elementos.

La Suprema Corte de Justicia establece, no de forma particular pero si lo manifiesta en jurisprudencia que:

AMPARO CONTRA LA NORMA LEGAL QUE PREVÉ UNA EXENCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE ÚNICAMENTE SI SE RECLAMAN, DE MANERA SIMULTÁNEA, LAS DEMÁS DISPOSICIONES QUE PREVÉN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN QUE SE INSERTÓ AQUEL PRIVILEGIO. En el régimen fiscal mexicano, cada ley impositiva expedida por el Congreso de la Unión establece un sistema tributario particular y propio, previendo sus elementos esenciales tales como sujeto, objeto, base gravable, tasa, cuota o tarifa, forma de pago y tiempo de pago, así como eventualmente un apartado de deducciones y exenciones. La interacción de cada uno de esos elementos, en una determinada época, constituye para el contribuyente un sistema impositivo particular y específico, de tal manera que la alteración de uno solo de esos factores transforma dicho sistema para convertirse en uno nuevo, con características propias y distintas de las del anterior...

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 5081/2001. Asesores Corporativos Empresariales Especializados, S. de R.L. de C.V. 16 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Ronzon Sevilla. Secretario: Mario César Flores Muñoz.

Nota: La jurisprudencia citada aparece publicada con el número 207, en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, página 249.

Concluimos diciendo que el impuesto así como cualquier otra norma establecida tiene requisitos que cumplir y en este caso al impuesto lo conforman sus elementos esenciales, que como hemos dicho sin alguno de ellos no podría existir.

2.2.1 Sujetos.

El Código Fiscal de la Federación nos establece que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Así mismo la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente; así mismo se establece al sujeto activo ya que en una devolución el sujeto pasivo (las autoridades fiscales) esta obligado a devolver las cantidades pagadas indebidamente, a los sujetos pasivos (los contribuyentes que hubieren pagado el impuesto).¹⁰⁸ El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto, y el cual puede ser de dos clases uno activo y otro pasivo. De una relación tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas: 1) El sujeto activo, 2) El sujeto pasivo y 3) Los terceros. Las obligaciones del Sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias, siendo la principal la percepción o cobro de la prestación tributaria y las secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria. La obligación del sujeto pasivo es solo una y consiste en pagar el impuesto.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Cfr. Artículo 1º, 22 del Código Fiscal de la Federación, Editorial SISTA, 2005.

¹⁰⁹ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp 55-59.

El Estado en virtud de su potestad de imperio es el sujeto activo en la relación jurídica tributaria, y de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de nuestro país, los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios, en virtud de que son los únicos entes que tienen derecho de exigir el pago de tributos. Es decir en la obligación tributaria el particular será siempre el sujeto pasivo. Son sujetos pasivos todos aquellos que de una forma u otra tienen la obligación de pagar una prestación a favor del fisco, de acuerdo con las leyes tributarias.¹¹⁰

Así de esta forma el sujeto activo es el debidamente legitimado para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y el sujeto pasivo es la persona obligada a cumplir con lo dispuesto por la norma tributaria.

Sujetos pasivos del impuesto.

“a) Los habitualistas en la venta de cosas muebles. Factores como el fin de lucro, la frecuencia de operaciones, su importancia relativa dentro del conjunto de los ingresos que obtiene el sujeto, la inclusión de la operación dentro del objeto social o su relación con éste, permiten detectar la habitualidad...

b) Quienes realicen actos de comercio accidentales con la venta de cosas muebles. El Código de Comercio define al acto de Comercio accidental como "toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble o de un derecho sobre ella para lucrar con su enajenación, bien sea en el mismo estado en que se adquirió o después de darle una forma de mayor o menor valor...

¹¹⁰ Cfr. Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit, p. 63.

c) Los herederos o legatarios de Responsables Inscriptos, cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen. Pretende la continuidad tributaria entre el causante y sus herederos o legatarios...

d) Los comisionistas y consignatarios. Los comisionistas son aquellos sujetos que realizan a nombre propio pero por cuenta y orden de terceros, compras de cosas muebles. Los consignatarios, en cambio, son aquellos sujetos que realizan a nombre propio pero por cuenta y orden de terceros ventas de cosas muebles. Estos sujetos siempre deberán inscribirse como Responsables Inscriptos...

e) Los importadores. Todos aquellos sujetos que importen cosas muebles son sujetos pasivos del gravamen, prescindiendo del tipo de operaciones que realicen en el mercado interno con esos bienes (gravadas, no gravadas, exentas)...

f) Las empresas constructoras. Sin importar la forma jurídica que hayan adoptado, todos aquellos sujetos que se dediquen a realizar obras sobre inmuebles propios, ya sea por sí mismos o por intermedio de terceros, son considerados sujetos pasivos del gravamen...

g) Quienes presten servicios gravados.

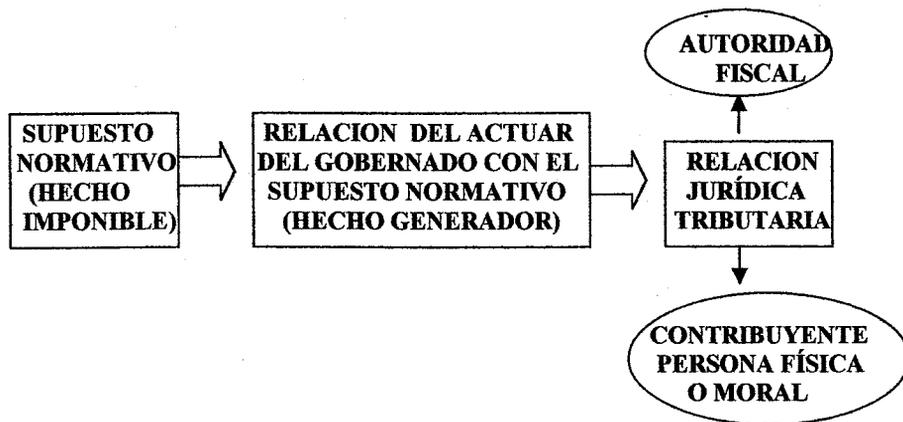
h) Quienes sean locadores de locaciones gravadas...

i) Agrupamientos no societarios. Son las uniones transitorias de empresas, consorcios y otras asociaciones sin personería jurídica, pero que se dediquen con habitualidad a la enajenación de cosas muebles, o realicen actos de comercio accidentales o prestaciones de servicios y/o locaciones gravadas...

j) Las empresas concursadas o en quiebra. La condición de sujeto pasivo es anterior a esas instancias, y se mantiene durante ellas...”¹¹¹

Otro autor nos explica de una forma distinta a los sujetos pero en el fondo sigue siendo la división de sujetos antes mencionada. En la relación jurídica tributaria participan dos sujetos y son:

- La autoridad fiscal y
- La persona física o moral que se ubique en el supuesto que genera la obligación tributaria.¹¹²



El artículo 1º de la LIVA nos establece que: “Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

¹¹¹ [http:// www.monografias.com.mx](http://www.monografias.com.mx)

¹¹² Cfr. García López Carlos, , Acreditamiento, Devoluciones y Compensaciones del Impuesto al Valor Agregado, Editorial INDETEC, México, 1994, pp. 22,23.

- I.- Enajenen bienes;
- II.- Presten servicios independientes;
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes;
- IV.- Importen bienes o servicios.¹¹³

De esta forma podemos concluir que los sujetos del IVA son clasificados en activos y pasivos, siendo la ley la que determina quienes son los sujetos pasivos del gravamen, en nuestro caso en particular se trata de los pequeños contribuyentes dándoles un trato desigual dado que en el artículo 2 C de la LIVA establece a estos como sujetos del impuesto, sin embargo también dispone que pagaran bajo estimativa de la autoridad situación que motivó la presente investigación.

2.2.1.1 Prestación de servicios independientes.

Esta actividad es considerada como la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que ha dicho acto le den otras leyes.

Se considera prestación de servicios independientes:

¹¹³ Artículo 1, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Editorial SISTA, 2005.

1. "La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes...
2. El transporte de personas o bienes...
3. El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento...
4. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución...
5. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología...
6. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes...

No tiene esta consideración el servicio que se presta de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciben ingresos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta asimile a dicha remuneración...

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades antes señaladas que no tengan la naturaleza de actividad empresarial..."¹¹⁴

¹¹⁴ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 496, 497.

Se considera que la prestación del servicio se hizo en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país. Cuando se trata de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta. Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozará del mismo tratamiento. Cuando se trate de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.¹¹⁵

En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo los intereses devengados cuando estos deriven de créditos otorgados...

Para poder realizar el cálculo se estará a lo que establece el artículo 18 de la Ley de la materia la cual menciona que para calcular el impuesto tratándose de 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...

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto...

¹¹⁵ Cfr., Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 16, Editorial SISTA, México, 2006.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor...¹¹⁶

Concluimos diciendo que los sujetos que presten servicios independientes se ajustarán a lo dispuesto por la ley en comento según sea el caso, y nos referimos a la tasa, a la base y al pago del impuesto así como a los servicios exentos del pago del impuesto. No nos podemos olvidar que este impuesto es uno de los cuales trae mayores ingresos a la federación y que al hacerle reformas a la ligera puede traer aparejado una falta de certeza jurídica sobre el pago de este impuesto y no con ello queremos decir que no se debe reformar sino estudiar con mas ahínco las reformas y sus consecuencias. En cuanto a los servicios que se gravan nos parecen adecuados dado que son los que producen un mayor lucro.

2.2.1.2 Enajenación de bienes.

El Código Fiscal de la Federación nos establece en su artículo 14 lo que se entiende por enajenación de bienes:

¹¹⁶Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 17, 18, Editorial SISTA, 2006.

I.- “Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado...

II.- Las adjudicaciones, aun cuando se realicen 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 del 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 pierde el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho...

VI.- La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en 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 de dar dichas instrucciones...

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda 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 del 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 en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes...

IX.- La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a los que se refieren en el artículo 14-B de este Código...

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos que se refiere al artículo 29-A de este Código...

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante...

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.”¹¹⁷

Así mismo se considerará enajenación el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, salvo prueba en contrario. Se considera que la enajenación sea realizada en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Y no es enajenación la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que la realicen las empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del ISR.¹¹⁸

La base para el cálculo del impuesto no las da el artículo 12 de la LIVA la cual a la letra dice: “Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones 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”.¹¹⁹

Esta enajenación tiene relación entre sujeto y objeto, sin embargo ambas están sujetadas por lo establecido en las distintas leyes de la materia, sin embargo pertenece al impuesto del cual obtiene la federación mayores ingresos, y a la ley mas sencilla, y dado que el IVA es un impuesto por excelencia para los países en vías de desarrollo consideramos que lo establecido para estos sujetos es adecuada.

¹¹⁷ Código Fiscal de la Federación, Artículo 14, Editorial ISEF, 2006.

¹¹⁸ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 490, 491.

¹¹⁹ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 12, Editorial ISEF, 2006.

2.2.1.3 Importación de bienes o servicios.

Se considera importación de bienes de servicios lo que establece la LIVA en su artículo 24 el cual a la letra dice:

I.-“ La introducción al país de bienes...

II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él...

III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país...

IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero...

V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional...

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor

adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de, esta Ley.”¹²⁰

Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios: a) En el momento en el que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera; b) en caso de importación temporal cuando se convierta en definitiva; c) Cuando se trata de adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él y en tratándose del uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles que se prevé para la importación de bienes, será en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación y cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que se pague cada contraprestación; d) En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará cuando se cobren efectivamente estas y sobre el monto de cada una de ellas.¹²¹

Para el cálculo del impuesto tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. Y el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el impuesto general de importación, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento.¹²²

Concluimos expresando que respecto de la importación de bienes y servicios se mezcla mucho con las otras formas de cálculo o de pago siendo esto una forma confusa de poder cumplir con el gravamen, y después de terminar con el desarrollo de los sujetos que deben cumplir bajo este capítulo la misma Ley nos remonta a que en determinados casos será a lo que correspondería para la

¹²⁰ Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 24, Editorial ISEF, 2006.

¹²¹ Cfr. Margain Manautou Emilio, Exégesis del IVA Mexicano, Op. Cit, pp. 107- 109.

¹²² Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículos 27, 28, Editorial ISEF, 2006.

enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional según sea el caso, lo cual es desgastante sino se va ha tomar en cuenta en el capitulo mencionado.

2.2.1.4 Uso o goce temporal de bienes.

El uso o goce temporal de bienes se entiende como el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación, así como a la contraprestación del servicio de tiempo compartido, el cual es definido como el acto jurídico consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se transmitan los activos de la persona moral de que se trate.¹²³

Se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va realizar su uso o goce. Así se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas. Y para el calculo del impuesto se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como

¹²³ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 501.

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.¹²⁴

Este gravamen, podemos concluir, es el mas sencillo de todos los expuestos, desde nuestro punto de vista ha tenido una evolución adecuada, y dada la sencillez de esta no encontramos ningún problema para que el contribuyente pueda hacer su pago eficazmente.

2.2.2 Objeto.

El objeto del impuesto es la hipótesis normativa que prevé la ley que al realizarse genera la obligación fiscal. Es decir, es el hecho, acto jurídico, situación o fenómeno de contenido económico que contempla la ley como supuesto normativo y que al actualizarse en la realidad da nacimiento al impuesto.¹²⁵ En el caso del IVA el objeto son los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenación de bienes;
- II.- Prestación de servicios independientes;
- III.- El otorgar el uso o goce temporal de bienes;

¹²⁴ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 21- 23, Editorial ISEF, 2006.

¹²⁵ Cfr. García López Carlos, Op. Cit., pp. 18, 19.

IV.- Importación de bienes o servicios.¹²⁶

Como un pequeño resumen mostramos el siguiente cuadro, que en forma general da un panorama de lo que es el objeto del impuesto al valor agregado.

OBJETO DEL IMPUESTO	Venta de cosas muebles: - situadas en territorio nacional - realizadas por los sujetos
	Obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país.
	Importaciones definitivas de cosas muebles.
	Intereses originados en la financiación, pago diferido o fuera de término del precio de venta, obras, locaciones o prestaciones.

Venta de cosas muebles:

Para que la venta de una cosa mueble se encuentre gravada por el IVA deben darse dos circunstancias o elementos en forma simultánea:

Elemento territorial: que la cosa mueble se encuentre situada o colocada en el país.

Elemento subjetivo: que la venta sea realizada por alguno de los sujetos indicados.

¹²⁶ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 1, Editorial ISEF, 2006.

Se considera "venta": Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de la cosa mueble.

La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.

Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.

Obras, locaciones y prestaciones de servicios:

El impuesto también grava las obras, locaciones y prestaciones de servicios cuando sean realizadas en el país. Debe estar presente el elemento territorial, pero ya no reviste importancia quién o quiénes son los sujetos.

Importación definitiva de cosas muebles:

Se entiende por importación definitiva a la "importación para consumo", que es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado en el país.

En el caso de cualquier empresa de tipo comercial, industrial o de servicios, también deberán pagar el IVA por los bienes importados, pero tendrán la posibilidad de utilizar el impuesto pagado como crédito fiscal (el único requisito es que la empresa se ubique en la categoría *Responsable Inscripto*).¹²⁷

¹²⁷ Cf. <http://www.monografias.com.mx>

El objeto podemos concluir son todas aquellas actividades que el impuesto va a gravar independientemente de los contribuyentes y conforme o de la manera que la ley así lo establezca. Este podemos decir es muy importante por que es de donde vamos a partir y de donde va a derivar todo nuestro calculo del impuesto. En nuestro país en lo que ha ley se refiere el objeto de esta se encuentra perfectamente determinado.

Es decir, si una persona moral se encarga del arrendamiento de limusinas, el objeto gravable sobre el que recae el IVA es este uso temporal de este bien, o mejor dicho el arrendamiento es el objeto gravable.

2.2.3 Base.

La base gravable es el valor que se asigna al objeto materia del tributo, a la cual se le aplica la tasa respectiva para obtener el monto monetario de la contribución. La base y la tasa son considerados los elementos cuantitativos del impuesto, toda vez que sirven para cuantificar el importe del débito fiscal. La base gravable en el IVA se constituye con los valores de los actos o actividades que están afectos a esta contribución. El valor de los actos o actividades en esta contribución se integra con el precio de la contraprestación pactada adicionada con cualquier otra cantidad que se cobre o cargue, como son, otros impuestos, derechos, intereses, etc.¹²⁸

¹²⁸ Cfr. García López Carlos, Op. Cit., pp 25-26.

La base gravable es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en ley. Esta base debe estar medida de alguna manera por el precio, el valor, el peso, el volumen, la altura, la longitud, la superficie, la profundidad, el grueso o cualquier otra forma cuantificable. De esta forma el autor Hugo Carrasco Iriarte nos explica que la base gravable puede ser clasificada en cuatro:

1. Pura.- Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
2. Disminuida.- Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etc.
3. Amplia.- Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presentan en la realidad, así se alude a enajenación, prestación de servicios.
4. Restringida.- Es en la que el Legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios.¹²⁹

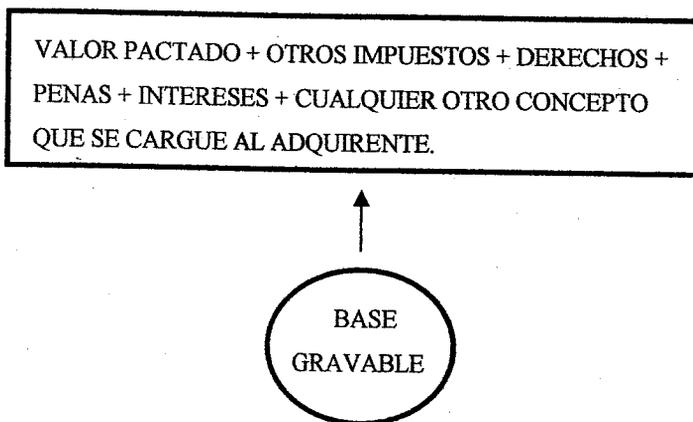
Para tener un mejor conocimiento de esta base analizaremos las bases referentes a los diversos tipos de actividades gravadas:

- a) Base gravable para en la enajenación de bienes.

El artículo 12 de la LIVA nos establece que: "Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las

¹²⁹ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit., pp. 196, 197.

cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto”¹³⁰



b) Base gravable en prestación de servicios independientes:

La LIVA establece que para calcular el impuesto 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 de otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto. Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto. En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se

¹³⁰ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 12, Editorial ISEF, 2006..

considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.¹³¹ De esta forma lo establece el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

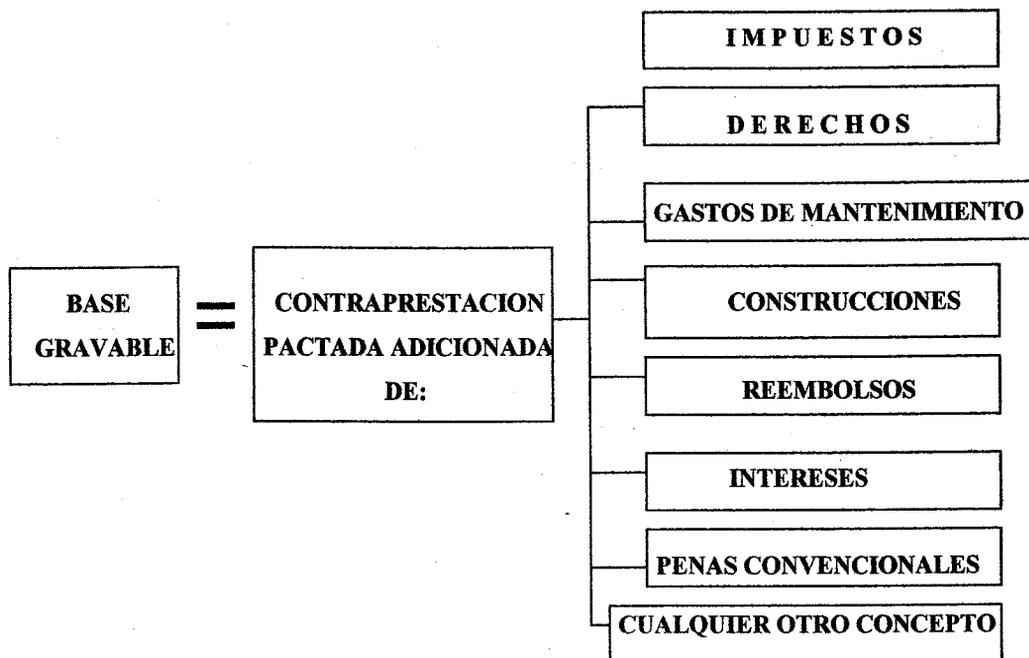


c) Base gravable en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes:

El artículo 23 de la LIVA nos establece que para el cálculo del impuesto se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien 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.¹³²

¹³¹ Cfr. García López Carlos, Op. Cit., pp. 6.

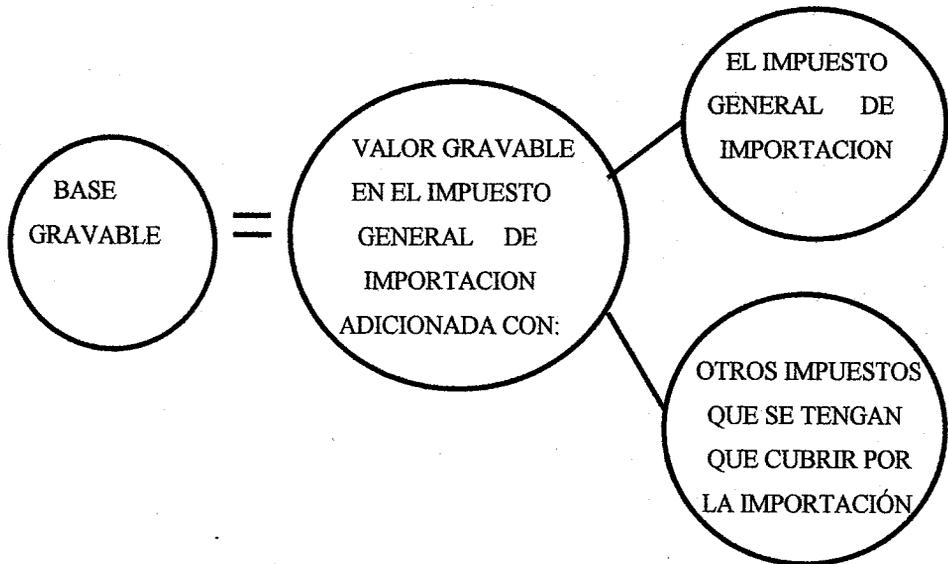
¹³² Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 23, Editorial ISEF, 2006.



c) Base gravable en la importación.

Tratándose de la importación de bienes tangibles la ley del IVA nos establece que para el cálculo del impuesto se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el momento de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.¹³³

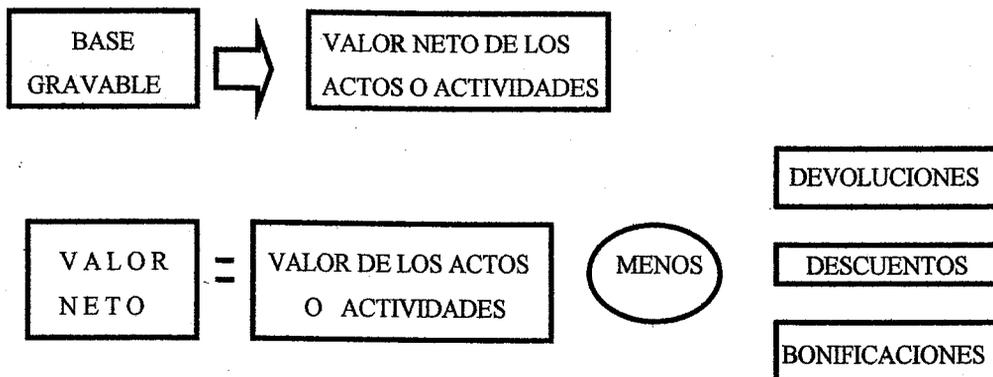
¹³³ Cfr. Margain Manautou, Op. Cit., pp 99- 109.



El valor que se tomará tratándose de importación de bienes intangibles, será el que correspondería en esta ley por enajenación de bienes en territorio nacional. El supuesto de importación consistente en el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, el valor que se tomará en cuenta será el correspondiente al otorgamiento de uso o goce temporal de bienes en territorio nacional. Cuando se trate de prestación de servicios, cuando se presten por no residentes, el valor que se tomara en cuenta será el que correspondería a la prestación de servicios en territorio nacional.¹³⁴

Los valores a los que se les aplica la tasa impositiva a efecto de obtener el impuesto a cargo, son los valores netos de los actos gravados. Y el valor neto es el resultado de disminuir del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar este impuesto, el monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones.

¹³⁴ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 27, Editorial ISEF, 2006.



Cuando la base gravable se determina con elementos que demuestran en forma fehaciente el valor de los actos o actividades gravados que realizó el contribuyente, se dice que la base es cierta, es decir a través de documentos que acreditan el valor de los actos gravados. Así mismo cuando no se disponga de elementos que demuestren o por los cuales se pueda determinar la base gravable se calculara de manera presunta, es decir a través de indicios e inferencias.¹³⁵

Podemos concluir que la base gravable es el monto sobre el cual se va a determinar el impuesto, es decir aquel monto al cual se le aplicará la tasa correspondiente, así como todo aquello que represente el calculo del impuesto. Y como pudimos ver para cada actividad gravada se tiene su particularidad, sin embargo seguimos observando una complejidad excesiva en el calculo del impuesto, solo que en este impuesto es más cómodo para el contribuyente ya que todo el calculo lo realizan los retenedores.

¹³⁵ Cfr. García López Carlos, Op. Cit., pp. 29-30. 2005.

2.2.4 Tasa.

La tasa es la cantidad a pagar, en por ciento o en cantidad, establecida en ley, es decir a la base gravable se le aplica la tasa impositiva para obtener el impuesto a cargo del contribuyente.¹³⁶ También es conocida en la doctrina como la cuota o alícuota, siendo la tasa solo un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto a pagar, y puede ser de cuatro tipos, a saber:

- a. Tasa fija.- No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.
- b. Tasa proporcional.- No varia la tasa, pero si la base dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta por que no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente.
- c. Tasa progresiva.- En la medida en que varia la tasa, varia la base. Se dice que es más justa por que se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará el tributo conforme a la capacidad económica.

¹³⁶ Cfr. Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. P. 111.

- d. Tasa regresiva.- Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.¹³⁷

En lo referente al IVA el artículo 1º de la Ley respectiva establece que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% a los valores señalados. Así mismo esta ley establece distintas tasas del 0 % y 10 %, las cuales estudiaremos en los siguientes capítulos. Concluyendo la tasa es el tanto por ciento que se aplica a la base del impuesto, es decir el porcentaje o el tanto a pagar. A pesar de que a través del tiempo se han tenido distintas tasas, a mi parecer es un impuesto productivo como hoy en día lo tenemos, pero con ideas de imponer este impuesto o gravar la canasta básica y las medicinas, solo nos llevan al punto de la inconformidad del contribuyente, y como hemos venido repitiendo la solución no se encuentra en gravar más cosas sino hacer efectivos los impuestos ya existentes.

2.2.4.1 Tasa del 15%.

Como hemos podido observar en la historia de nuestra Ley del IVA se han tenido distintas tasas, sin embargo esta ultima tasa general fue a partir de las reformas de 1995. La cuota general a pagar en el IVA es del 15%. También en la enajenación de inmuebles cuando esta se realice en la franja fronteriza el IVA se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%. Nuestra Ley adjetiva en su artículo 1º nos establece que el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala

¹³⁷ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit., p. 199.

esta Ley, la tasa del 15% y nos aclara que el Impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.¹³⁸

En el año 2001 en la propuesta económica del nuevo gobierno se intentó incrementar en todo el país el Impuesto al Valor Agregado al 15%. Posteriormente el Ejecutivo Federal en su paquete económico para el año 2004, propuso una tasa indiferenciada de aumento del Impuesto al Valor Agregado de 0% a 10% en alimentos y medicinas, poniendo en riesgo nuevamente el consumo de éstos productos, consideramos que sería absurdo poner este impuesto en alimentos dado que uno de los problemas más grandes que enfrenta nuestro país es el hambre y la desnutrición como en muchos otros países, además que si muchos mexicanos no tienen para pagar un medico y muchas veces se conforman con comprar un medicamento que en algún momento de sus vidas los alivio, entonces ya no solo tenderían a evitar el médico sino también a los medicamentos.¹³⁹

Por todo lo antes expuesto podemos concluir que a partir de las reformas no se ha logrado un gran incremento en los ingresos del Estado, y el problema no radica en gravar más y más cosas sino el dar agilidad al pago y recaudación de los ya existentes, es decir el hacer el pago del impuesto como algo normal, fácil y sin complicaciones. Hemos visto que este impuesto ha sido uno de los más productivos del país por lo que creemos que el hacer tantas modificaciones y tener tasas diversas a lo único que nos va a llevar es al descontento del contribuyente, el cual si ya veía con cierta indiferencia a este impuesto por el hecho de no consentir el pago, con tantos cambios se forma un descontento, así como un exceso de este impuesto.

¹³⁸ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículos 1, Editorial ISEF, 2006

¹³⁹ Cfr. [http:// www.monografias.com.mx](http://www.monografias.com.mx).

2.2.4.2 Tasa del 10%.

En el año de 1995 el Impuesto al Valor agregado se incremento del 10% al 15%, sin embargo en la franja fronteriza se estableció un "régimen de excepción" del 10% para mantener la competitividad, debido a que en los cuatro estados fronterizos de la Unión Americana con México, el impuesto al consumo, fluctuaba entre el 6 y 8.25%.¹⁴⁰

Se aplicará la tasa del 10% cuando los actos o las actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes 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 fronteriza. En el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del IVA nos indica que tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10 % siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza. Se considera región 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, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria 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 situada 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí siguiendo el cauce de este río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.¹⁴¹

¹⁴⁰ Cfr. Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp.486, 487.

¹⁴¹ Cfr Ley Del Impuesto al Valor Agregado, . Artículo 2, Editorial ISEF, México, 2006.

Lo referido nos permite afirmar que por la competitividad entre países, y dado que en nuestro país nuestras tasas han sido elevadas comparadas con las de nuestros vecinos del norte, los legisladores tuvieron que tomar la decisión de imponer una tasa del 10 % para que haya en nuestras fronteras consumo de nuestros productos y que los comercios situados en esta zona puedan existir.

2.2.4.3 Tasa del 0%.

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la Ley del IVA, cuando se realicen los actos o actividades señalados en su artículo 2-A y son las siguientes:

“I.- La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule. Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1.- Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2.- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3.- Caviar, salmón ahumado y angulas.

4.- Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i) Libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

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

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

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

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

c) Los de pasteurización de leche.

d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e) Los de desepite de algodón en rama.

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

g) Los de reaseguro.

h) Los de suministro de agua para uso doméstico.

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

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

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.¹⁴²

Al efecto la Suprema de Corte de Justicia nos ofrece algunas jurisprudencias en las que nos establece el motivo por el cual el legislador incorpora la tasa del 0% y que puede ser localizada en la novena época, instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Abril de 2002, Tesis: 2a. XXXIII/2002, Página: 591:

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), SUBINCISO 4, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER COMO EXCEPCIONES A LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL CERO POR CIENTO POR LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS, LA DE SABORIZANTES Y ADITIVOS ALIMENTICIOS, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. La circunstancia de que el mencionado artículo establezca que las enajenaciones de saborizantes y aditivos alimenticios no se encuentran gravadas con la tasa del cero por ciento, sino con la general del quince por ciento, obedece al hecho de que el legislador tuteló a los productos exclusivamente destinados a la alimentación, sin incluir materias primas que pudieran utilizarse para la elaboración de otros diversos, como los señalados saborizantes y aditivos alimenticios, pues si bien éstos pueden utilizarse en la fabricación de productos alimenticios al actuar como modificadores de sus características, no participan de la naturaleza propia de un alimento por carecer de la nota esencial de proporcionar nutrientes al organismo, además de que también pueden usarse para artículos no

¹⁴² Ley del Impuesto al valor Agregado, Artículo 2 A, Editorial ISEF, 2006.

alimenticios. En congruencia con lo anterior, se concluye que el citado artículo 2o.- A, fracción I, inciso b), subinciso 4, no transgrede la garantía de equidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien existe un trato desigual, éste se justifica por el hecho de que dichos saborizantes y aditivos son distintos de los **productos destinados a la alimentación**, a pesar de que se agreguen a éstos para modificar sus propiedades, y porque tal trato responde a finalidades extrafiscales como lo son la de coadyuvar al sistema alimentario mexicano y la de proteger a los sectores sociales menos favorecidos. Además, el referido precepto legal otorga a sujetos que se encuentran dentro de la misma hipótesis de causación, consecuencias jurídicas iguales, las que se encuentran justificadas atendiendo a parámetros objetivos.

Amparo en revisión 801/2000. Warner Jenkinson, S.A. de C.V. 1o. de marzo de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Así de la misma forma en la novena época, instancia: primer tribunal colegiado en materia administrativa del sexto circuito, fuente: semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo: XV, enero de 2002, tesis: VI.1o.A.108 A, página: 1383

VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL LA TASA DEL 0% PREVISTA PARA LA IMPORTACIÓN O ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS ES APLICABLE SÓLO A AQUELLOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN HUMANA. El artículo décimo quinto, fracción I, de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y uno, establecía una tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado por la importación o enajenación de productos destinados a la alimentación, pero lo cierto es que esa disposición de vigencia anual debe interpretarse en el sentido

de que sólo se refiere a productos destinados a la alimentación humana. Ello se colige tomando en cuenta que el precepto en comento, al establecer la tasa del 0% tratándose de productos alimenticios (además de medicinas de patente), señala como excepciones, entre otras, los productos indicados en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 2o.-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en bebidas distintas de la leche, jarabes o concentrados utilizados para preparar refrescos, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos que al diluirse permitan obtener refrescos. Así, al emitirse la disposición de vigencia anual que establece la tasa del 0% para alimentos y medicinas de patente, la intención del legislador consistió en evitar que se afectara el poder adquisitivo de la población menos favorecida del país, apoyando de esta manera a diversos sectores de la sociedad, como obreros y campesinos, por citar sólo algunos ejemplos. Lo anterior conduce a concluir que únicamente los productos destinados a la alimentación humana se encontraban gravados con la tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado por su enajenación e importación, en términos de la disposición de vigencia anual, contenida en el precitado artículo décimo quinto, fracción I, con las excepciones señaladas en el propio precepto. Por consiguiente, para el caso de que determinado producto no se encuentre destinado a la alimentación de los seres humanos sino, por ejemplo, a la elaboración de alimentos para ganado, es inconcuso que no le corresponde la referida tasa del 0%.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 546/2000. José Mario Felipe Álvarez Vera. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

Sin dejar de apercibido que los pronunciamientos antes referidos no especifican el sentido que el legislador le intenta dar a la tasa del 0%, también lo es que en ambas refiere el motivo por el cual fue

puesta la tasa del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Concluyendo, esta tasa fue impuesta para incentivar el óptimo desempeño de determinadas actividades, las cuales proporcionan bienes y servicios necesarias para el desarrollo y protección de la economía nacional, por lo que nosotros consideramos que esta tasa es importante para garantizar a la población la existencia de esos bienes y servicios así como su respectivo consumo, el cual es indispensable. Y un ejemplo de ello son los medicamentos, dado que siendo un país en vías de desarrollo la población no tendrían la posibilidad de adquirirlos, sin embargo es necesaria un mayor control en el costo de los medicamentos, ya que los farmacéuticos de distintas regiones del país el valor del bien no es estable, ya que muchas veces se sujeta al precio que le quieran dar.

2.2.5 Época de pago.

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley. Los elementos materiales del pago son los instrumentos con los que se pueden realizar los pagos.¹⁴³ El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación nos establece que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate... Se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación... Efectuarán el pago de sus contribuciones en

¹⁴³ Cfr. Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit, pp. 125, 126.

efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación conforme a las reglas que expida la SHCP, cheques personales del mismo banco.¹⁴⁴

Existen diversas clases de pago, a saber y son:

1. Liso y llano.- Es el que lleva acabo el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza, sin embargo esto no implica que cuando se pague lisa y llanamente un crédito fiscal no entraña un consentimiento del crédito ni con la resolución que le dio origen.
2. Bajo protesta.- Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone a impugnara través de los medios de defensa que establece la ley, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.
3. A plazo diferido o en parcialidades. Es cuando teniendo una cantidad ya fija del impuesto a pagar, el pago es pactado para realizarlo en partes. El pago en parcialidades es cuando establece la ley las fechas en que se harán los pagos, es decir, cuando el pago anual se divide en periodos fijados por ley, y el pago diferido se da cuando ya se tiene un adeudo y se le solicita al fisco el pago en partes el cual se realiza en UDIS y previa solicitud y autorización.
4. Espontáneo.- Se prevé en el la ley cuando establece que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

¹⁴⁴ Código Fiscal de la Federación, Artículo 20, Editorial ISEF, México, 2006.

5. Provisional.- es decir cuando que se realiza con efecto interino, que suple la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien que se hace a cuenta de un impuesto total.
6. Definitivo. Es cuando se realiza el pago total del impuesto y de conformidad con el contribuyente.
7. En garantía.- Es aquel en el que el contribuyente asegura el cumplimiento de una obligación tributaria.
8. En anticipos.- Es en el que se entera a cuenta de lo que ya corresponde al fisco.
9. Extemporáneo.- Este pago se da cuando el contribuyente paga al fisco lo que ya adeuda fuera de los plazos establecidos en ley.
10. Por consignación.- lo podemos explicar diciendo que si el acreedor rehusase sin causa justa recibir la prestación debida, o dar el documento justificativo del pago, podrá el deudor liberarse de la obligación haciendo consignación de la cosa.
11. Por terceros.- Se da cuando una institución bancario tiene a su cargo los pagos, respecto de una cuenta maestra.¹⁴⁵

Tratándose del IVA la ley adjetiva establece que el contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. Y así el IVA se calculará por cada mes de calendario, salvo en el los actos accidentales de enajenación. Este pago se realizará mediante declaración que presentarán los contribuyentes ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que

¹⁴⁵ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit., pp.201-219.

corresponda el pago. Este pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades por el que se efectúa el pago, a excepción de lo marcado por la ley. El pago del IVA será en el mes que efectivamente sea cobrado éste y lo enterarán los retenedores mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectuó, o en su defecto a más tardar el día 17 del mes siguiente. Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo.

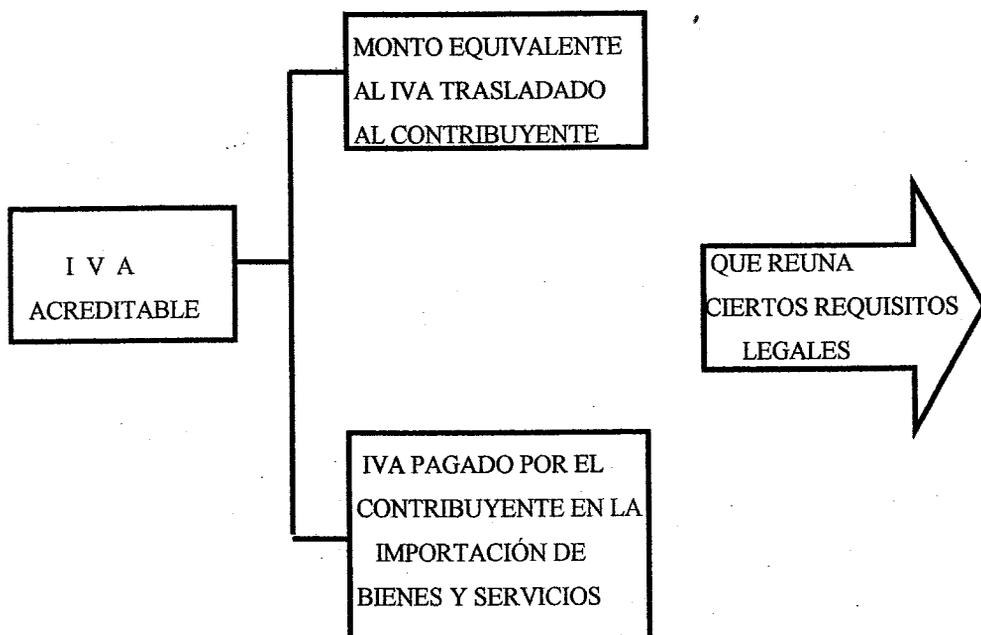
De esta forma podemos concluir que en el IVA sus pagos deben ser mensuales, y a más tardar el día 17 de cada mes, cuando la retención haya sido efectivamente cobrada. La reducción en la época de pago que se hizo en este impuesto nos parece adecuada, sin embargo creemos que esta reducción es exagerada, ya que tantas declaraciones en un año puede llegar a ser tedioso, y si el IVA a resultado un impuesto favorable para el fisco, entonces por que hacerlo complicado, es así que este impuesto debe ser depurado en cuanto a retenedores se trate y no en cuanto a contribuyentes. Como ya hemos referido el IVA es un impuesto favorable ya que los contribuyentes lo hacen de manera inmediata al consumir, por lo que al querer implementar nuevas técnicas o formas de pago con las reformas de los últimos años y al hacer complejo su pago se logra la falta de accesibilidad fiscal.

2.2.6 Acreditamiento en el impuesto al valor agregado.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores la tasa que corresponda según sea el caso. Así el impuesto acreditable es el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

En ésta tesitura el artículo 4º de la Ley adjetiva nos establece que el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escindiente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.¹⁴⁶

Los saldos a favor se determinan en el IVA y este resulta cuando el impuesto acreditable es mayor que el impuesto causado. El impuesto acreditable es pues el atributo que tiene el IVA trasladado al contribuyente y el pagado por él para poder restárselo al impuesto a cargo. El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes y no podrá ser transmitido por acto entre vivos.¹⁴⁷



¹⁴⁶ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 4, Editorial ISEF, 2006.

¹⁴⁷ Cfr. García López Carlos, Op. Cit., pp 40, 41.

En el cuadro anterior lo que quisimos decir es que el IVA es acreditable siempre y cuando se reúnan los requisitos establecidos en ley y el contribuyente tenga un pago y un monto equivalente a dicho pago. Y esos requisitos legales se encuentran establecidos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el cual a la letra refiere:

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta. Asimismo, la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en la citada Ley...

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente;

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y

por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso;

III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 10.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, y

V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

a) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

b) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable;

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las

actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y

d) Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate...

2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable...

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor

agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 5o.-A de esta Ley...

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 5o.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos numerales, en el mes en el que ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 5o.-A de esta Ley.

Quando el impuesto al valor agregado en la importación se hubiera pagado a la tasa de 10%, dicho impuesto será acreditable en los términos de este artículo siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza”¹⁴⁸

La Suprema Corte de justicia de la Unión sé a pronunciado al respecto y la hace en la novena época, instancia: segunda sala, fuente: semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo: XIV, Septiembre de 2001, Tesis: 2a./J. 36/2001, página: 496:

**VALOR AGREGADO. EL IMPUESTO ACREDITABLE NO PUEDE
CONSIDERARSE COMO CUENTA POR COBRAR NI COMO CRÉDITO**

¹⁴⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 5, Editorial ISEF, 2006.

PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 7o.-B DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Si se toma en consideración que por cuenta por cobrar se entiende la cantidad exigible a favor de una persona física o moral derivada de sus actividades comunes y por crédito el derecho que tiene una persona (acreedor) de recibir de otra (deudor) una prestación positiva (dar o hacer) o una negativa (no hacer) por estar obligado a ello, resulta inconcuso que el impuesto al valor agregado acreditable que corresponde al monto equivalente al impuesto al valor agregado que le hubiere sido trasladado en forma expresa y por separado al contribuyente con motivo de la adquisición de bienes, por recibir un servicio o por usar o gozar temporalmente un bien, así como aquel que hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, no tiene la naturaleza de cuenta por cobrar o de crédito para efectos del cálculo del componente inflacionario que establece el artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo anterior es así porque, por un lado, el cobro del impuesto al valor agregado acreditable no puede ser exigido al fisco federal por parte de los contribuyentes del gravamen, sino hasta el momento en que con motivo del acreditamiento que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado, surja un saldo a su favor, ya que antes de eso, el aludido impuesto acreditable constituye simplemente una expectativa de derecho a un saldo a favor del contribuyente, cuya existencia se encuentra condicionada a la operación aritmética que deberá realizarse al restarlo del impuesto que él hubiere trasladado a terceros con motivo de la mecánica que al efecto establece la ley últimamente citada y, por otro, porque aun cuando es cierto que con el acreditamiento del impuesto se actualiza un crédito a favor del contribuyente, en tanto que ya habrá un acreedor (contribuyente), un deudor (fisco federal) y una obligación a cargo de este último, también lo es que el propio artículo 7o.-B, fracción IV, inciso b), punto 4, señala expresamente que los saldos por contribuciones, entre las que se encuentran las relativas al impuesto al valor agregado, no pueden estimarse como cuentas por cobrar.

Contradicción de tesis 84/2000-SS. Entre las sustentadas por el Séptimo y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 8 de agosto de 2001. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 36/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de agosto de dos mil uno.

Podemos concluir diciendo que el acreditamiento se va a dar cuando se tenga un saldo a favor y un impuesto a cargo, y en lo referente al artículo 2 C de la Ley del IVA en el año dos mil cuatro era injusto, por que se habían integrado los repecos al IVA y les daban todos los derechos dado que tenían todas las obligaciones y sin permitir que estos puedan acreditar este impuesto. Sin embargo en las reformas hechas para el año fiscal 2006 el artículo 2 C de la comentada Ley dice a la letra:

“...El contribuyente pagara en las oficinas autorizadas la diferencia ente el impuesto estimado a su cargo determinado en los términos del párrafo anterior y el impuesto acreditable estimado mensual. Para ello se estimara el impuesto acreditable mensual a que se refiere el artículo 4 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 tomaran 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...”¹⁴⁹

Sin embargo existen incongruencias entre la ley del Impuesto Sobre la renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya que a LISR establece en su artículo 139 fracción IV, párrafo segundo que los contribuyentes que paguen el impuesto en los términos del régimen de pequeños contribuyentes, cambian su opción para pagar el impuesto en los términos general e intermedio de las personas físicas que realicen actividades empresariales, cuando expidan uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código fiscal de la federación y su reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate. En contradicción el artículo 2 C de la LIVA establece en su párrafo séptimo que los pequeños contribuyentes trasladaran el IVA incluido en el precio a las personas que adquieran los bienes o reciban los servicios, pero cuando los citados contribuyentes expidan uno o más comprobantes trasladando el impuesto en forma expresa y por separado, se consideran que cambian de opción de pagar el impuesto al valor agregado para pagar dicho impuesto en los términos generales. Es decir se pierde el fin de este impuesto debido a que el IVA es un impuesto al consumo, sin embargo si el pequeño contribuyente no puede trasladar dicho impuesto entonces la disposición resulta injusta aun con las últimas reformas.

¹⁴⁹ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 2 C, Editorial ISEF, 2006.

2.2.7 El traslado del impuesto al valor agregado.

El impuesto, al valor agregado es una contribución que se traslada, es decir, quien sufre el impacto económico en su patrimonio por concepto de gravamen es el consumidor final. El traslado del impuesto es el cargo o cobro de un monto equivalente al impuesto que se genere.¹⁵⁰

La ley del impuesto al valor agregado nos especifica que el contribuyente trasladara el IVA en forma expresa por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Traslado del impuesto es el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en ley. Cuando la contraprestación pactada sea pagada en cheque se considerara que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha del cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan el cheque a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de Ley. El traslado del impuesto no se considerara violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.¹⁵¹

Es así que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a establecido lo referente al traslado del Impuesto al Valor Agregado y es de la siguiente forma: octava época, instancia: segundo tribunal colegiado del sexto circuito, fuente: semanario judicial de la federación, tomo: IX, Marzo de 1992, Página: 217:

¹⁵⁰ Cfr. García López Carlos, Op. Cit., pp34,35.

¹⁵¹ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículos 1, 1-A., 1-B, Editorial ISEF, 2006.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. COMPROBANTES PARA SU ACREDITAMIENTO. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS. De la lectura de los artículos 29 del Código Fiscal y 36 del Reglamento respectivo (vigentes en 1988), se desprende que los obligados al pago del impuesto al valor agregado, así como las personas que realicen los actos y actividades gravados por este impuesto, tienen la obligación de expedir comprobantes señalando, además de los requisitos que establece el invocado código tributario y su reglamento, el impuesto que se traslade, expresamente y por separado, de tal manera, si la obligación de expedir los comprobantes debidamente requisitados queda a cargo, entre otros, de quien presta el servicio, la correlativa carga de quien lo recibe es verificar que esa traslación conste en un documento que reúna los requisitos legales correspondientes, pues de lo contrario, no pueden servir para justificar el impuesto acreditable. Razonar en contrario y pretender que la omisión en el cumplimiento de esos requisitos no puede deparar perjuicios, no sólo implicaría dar validez a actos realizados en contravención a las disposiciones fiscales, sino también recompensar el descuido del contribuyente en detrimento de la hacienda pública y, al final de cuentas, de los propios gobernados.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 309/91. Distribuidora Zacatlán, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Véase: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, número 83, página 15, tesis por contradicción 2a./J. 18/94 de rubro "COMPROBANTES

FISCALES. REQUISITOS DE LOS, PARA EFECTOS DE DEDUCCION O ACREDITAMIENTO."

Ahora bien el artículo 5 de la ley del Impuesto al Valor Agregado establece como requisito para que pueda ser acreditado el Impuesto al Valor Agregado que debe haberse trasladado este expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes con los requisitos establecidos en la ley. Sin embargo como ya lo hemos mencionado si un REPECO traslada el IVA como lo establece la misma Ley, éste contribuyente dejaría de tributar en el régimen de pequeños contribuyentes para hacerlo ya sea en el general o en el intermedio, hecho que es violatorio del principio de equidad tributaria dado que sigue el artículo 2 C de la ley en comento limitando a los REPECOS para que puedan acreditar y trasladar el IVA.

Un ejemplo del traslado es cuando el consumidor compra una camisa cuyo valor neto del producto es de cien pesos mas el impuesto trasladado según la ley es del quince por ciento entonces el impuesto a pagar sería de quince pesos, en total el consumidor terminaría pagando ciento quince pesos, absorbiendo con ello el pago del impuesto. Por ello mismo creemos que este impuesto es por demás excelente, dado que el consumidor no recibe el impuesto y es cobrado efectivamente y por igual.

2.2.8 La figura de los exentos.

La exención es la figura jurídica por la cual el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria se libera de una obligación fiscal a su cargo por disposición legal. La exención es la liberación del cumplimiento de una obligación a cargo de una persona, establecida por la ley; así mismo es un privilegio establecido en la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago determinadas contribuciones. La exención consiste en eliminar la obligación de pago, privilegio del cual no pueden gozar todos los ciudadanos, sino solo los sujetos que se ubiquen en el supuesto normativo. Dicha exención debe estar contemplada en la norma jurídica, en virtud de que es una excepción de la carga tributaria dispuesta por aquella, debido a la aplicación estricta de la ley fiscal.¹⁵²

La exención fiscal, tiene las siguientes características:

- ❖ **Es una figura jurídica de carácter contributivo o tributario.-** dado que esta se presenta dentro de una relación jurídica contributiva o tributaria, enmarcada dentro del vinculo por virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente está obligado a pagara las contribuciones causadas, al sujeto activo, al fisco, en consecuencia, al derivar la exención de esa relación jurídica contributiva o tributaria, solo puede existir cuando haya sido previa y expresamente establecida en una ley fiscal.

- ❖ **Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa.-** El ordenamiento legal que establezca una exención debe ser una ley formal y materialmente legislativa, o sea

¹⁵² Cf. Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit., p. 239.

expedida por el Congreso de la Unión, de donde se deduce plenamente que las autoridades administrativas no pueden por si solas crear una exención.

- ❖ **Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria.**- porque constituye una excepción por disposición legal a la regla general de pago de una contribución, ya que si se realizan los hechos o situaciones jurídicas generadoras de la obligación tributaria sin embargo hay un evidente beneficio económico a favor del contribuyente.
- ❖ **Es temporal.**- la exención solo subsiste hasta en tanto no se modifique o se derogue la disposición que se decreta o el sujeto pasivo beneficiario de la misma o que se siga incurriendo o realizando los supuestos o requisitos exigidos por la ley fiscal respectiva para gozar de esta.
- ❖ **Es personal.**- Por que beneficia solamente al contribuyente previsto en la hipótesis legal o al que opera con los productos o servicios exentos.
- ❖ **La interpretación de la norma debe ser escrita o literal.**- ya que la exención es una excepción a la carga tributaria.¹⁵³

Existen distintos tipos de exención y son las siguientes:

1. **“Exenciones transitorias:** son las que conceden por cierto tiempo o plazo fijo, determinado por la ley que las establece...

¹⁵³ Cfr. Fernández Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial McGraw Hill, México, 1998, pp. 322-324.

2. **Exenciones absolutas:** son las que liberan al contribuyente tanto de la obligación principal como de las accesorias...

3. **Exenciones relativas:** son las que liberan al contribuyente únicamente de la obligación principal...

4. **Exenciones de técnica legislativa:** son las que establecen con el propósito de aclarar o precisar el objeto gravado.

5. **Exenciones proteccionistas:** son las que establecen con la finalidad de no gravar a determinados grupos de la población por su escaso poder económico...

6. **Exenciones por sustitución del gravamen:** son las que se establecen con el propósito de que una actividad no pague dos impuestos diferentes, declarándola exenta de uno de ellos...

7. **Exenciones culturales:** son las que establecen con el objeto de fomentar las actividades que incrementan el nivel cultural del país, como exenciones a escuelas, del pago de libros, etcétera...

8. Exenciones económicas: son las que se establecen con el fin de evitar o ahorrarse gastos de recaudación del impuesto...¹⁵⁴

En lo referente a las exenciones la ley nos divide los exentos dependiendo de la actividad de que se trate:

- En su artículo noveno de la LIVA nos establece que no se pagará IVA en la enajenación de los siguientes bienes:

I. El suelo.

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

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

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

V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁵⁴ Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit., pp 241, 242.

VI. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter y las piezas denominadas "onza troy".

VII. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación suelo. En la enajenación de documentos pendientes de nación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

VIII. Lingotes de oro con un contenido mínimo del 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

IX. La de bienes efectuados entre residentes en el extranjero o una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación o un régimen similar en los términos de la Ley Aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio

nacional al amparo de un programa autorizado conforme a los decretos mencionados o de un régimen similar en los términos de la legislación aduanera o se trate de las empresas mencionadas, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar de conformidad con la Ley Aduanera o en depósito fiscal.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

- En la prestación de servicios en su artículo quince de la ley del IVA nos establece:

No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

- I. Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.
- II. Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro o, en su caso, las instituciones de crédito, a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración, a que se refieren la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, así como las demás disposiciones derivadas de éstas.

- III. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que presta el servicio.

- IV. Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

- V. El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

- VI. El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en el territorio nacional.

- VII. Se deroga.

- VIII. Se deroga.

- IX. El aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los seguros de crédito a la vivienda que cubran el riesgo de incumplimiento de los deudores de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles, destinados a casa habitación, los seguros de garantía financiera que cubran el pago por incumplimiento de los emisores de valores, títulos de crédito o documentos que sean objeto de oferta pública o de intermediación en mercados de valores, siempre que los recursos provenientes de la colocación de dichos valores, títulos de crédito o documentos, se utilicen para el financiamiento de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la

adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

X. Por los deriven intereses que:

- a) Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador de servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.
- b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban y paguen las sociedades financieras de objeto múltiple que para los efectos del impuesto sobre la renta formen parte del sistema financiero, por el otorgamiento de crédito, de factoraje financiero o descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda; así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

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

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

- c) Reciban las instituciones de finanzas, las de los seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.
- d) Provenzan de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.
- e) Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de los fondos de ahorro establecidos por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- f) Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- g) Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.
- h) Deriven de los valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios.

- i) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.
- XI. Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.
- XII. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:
- a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
 - b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
 - c) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.
 - d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
 - e) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

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

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

XIV. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

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

XVI. Por los que obtengan contraprestaciones los autores en los casos siguientes:

- a) Por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas, siempre que los periódicos y revistas se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos. (D.O.F. 30-Dic-02).
- b) Por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría a que se refieren las fracciones I a VII, IX, X, XII, XIII y XIV del artículo 13 y el artículo 78 de la

Ley Federal del Derecho de Autor, que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.

c) Lo dispuesto en los incisos anteriores no aplicará:

1. Cuando se trate de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

2. Cuando las contraprestaciones deriven de la explotación de las obras escritas o musicales en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras o en la prestación de servicios.

• El artículo veinte de la ley adjetiva dispone que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

I. Se deroga.

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

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

IV. Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.

V. Libros, periódicos y revistas.

- Así mismo el artículo veinticinco a la letra nos especifica que no se pagará el impuesto al Valor Agregado en las importaciones siguientes:

I. Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

Tampoco se pagará este impuesto por los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

II. Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

III. Las de bienes cuya enajenación en el país y la de servicios por cuya prestación en el territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2º.-A de esta Ley.

IV. Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- V. Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

- VI. Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en el territorio nacional que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

- VII. Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

- VIII. La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.¹⁵⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en respecto a los exentos nos establece el porque de la existencia de ésta figura y nos muestra en la novena época, instancia: segunda sala, fuente: semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo: XVII, Febrero de 2003, tesis: 2a. XVI/2003, página: 337:

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN X, INCISO B), SEGUNDO PÁRRAFO, IN FINE, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 1992, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Al establecer el citado precepto que no se pagará el impuesto de que se trata por los intereses que reciban las instituciones de crédito por los créditos otorgados a personas físicas que desarrollen actividades

¹⁵⁵ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículos 9, 15, 20, 25, Editorial ISEF, 2006.

empresariales o presten servicios personales independientes u otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles, siempre que se destinen a la adquisición de bienes de inversión en esas actividades, no transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de su interpretación causal y teleológica se advierte que la mencionada **exención, obedece a fines extrafiscales, como son alentar la inversión en las actividades empresariales, la prestación de servicios personales independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y, en su caso, en forma refleja desalentar la utilización de los créditos respectivos para adquirir bienes o servicios de consumo.** Es decir, la mencionada exención tiene como finalidad que el Estado promueva y consolide el desarrollo económico del país y la generación de fuentes de empleo, de manera que el trato desigual otorgado a los intereses señalados se encuentra justificado.

Amparo directo en revisión 1167/2000. Banco Nacional de Comercio Interior, S.N.C. 4 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Podemos concluir que la exención es aquel privilegio establecido en la norma con un fin básico el cual se otorga al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, el cual debe ser claro, preciso, temporal, es decir hasta que la norma se modifique.

Así de ésta forma es claro que el Impuesto al valor Agregado es por demás un impuesto indirecto por excelencia y también es cierto que es tanta la necesidad de un país para obtener el mayor número de ingresos que tiene que planear su sistema tributario de la mejor manera posible, y no por ello hacer más complejos sus impuestos ya establecidos, hemos venido repitiendo a lo largo de la presente investigación que el hacer un impuesto complejo lo única consecuencia es el desaliento del contribuyente por contribuir al gasto público. Es indispensable que al contribuyente se le facilite más el pago y el calculo de sus impuestos, por ello el IVA es de excelencia porque el consumidor es quien lo paga y sabe que lo debe hacer porque en su comprobante ya viene desglosado y más bien se toma como parte del precio y por ello no existe tanta inconformidad.

Capítulo III Reforma al artículo 2º. C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 2003.

3.1 Régimen de pequeños contribuyentes.

Este régimen fue un gran avance en materia de simplificación fiscal y fue un gran reto tanto para las autoridades como para los contribuyentes. En México la política tributaria la hacen los gobernantes y teóricamente la cumplen los ciudadanos, ello debido a la complejidad de las leyes tributarias y si a esto le agregamos la falta de cultura fiscal de los contribuyentes, las tasas impositivas altas, la falta de proporcionalidad, y el escaso crecimiento, por no decir nulo, en la base contributiva y aun más si le agregamos que no existe en la ciudadanía la convicción ciudadana para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es claro que esto se convierte en una compleja problemática. Sin embargo cuando se simplifica el impuesto a una tasa única es un gran avance, ya que se implemento dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un nuevo esquema llamado "Régimen de Pequeños contribuyentes", el cual entro en vigor, de manera opcional, a partir del primero de enero de 1998, estableciendo para el Impuesto sobre la Renta, para las ganancias de las personas físicas, un mecanismo tributario sencillo y opcional, cuyo impuesto se pagara a base de una tasa del 0.0% al 2.5% aplicable a los ingresos que se obtengan por la realización de actividades empresariales. Dado que como hemos visto, los impuestos que tienen una tasa fija han resultado más productivos para los países, como es el caso del IVA.

3.1.1 Origen.

El 11 de abril de 1995 cuando se celebro en la ciudad de Pachuca Hidalgo, el Foro de consulta popular, como parte de la Política de Ingresos del Gobierno Federal, en el cual participaron brillantes ponentes para expresar sus ideas sobre una reforma fiscal con tendencia a una simplificación tributaria y entre ellos se encontraba VICENTE MORALES VILLAGRAN quien propuso implementar un mecanismo fiscal con un verdadero sustento de simplificación. Esta ponencia, se baso en establecer el pago del Impuesto sobre la Renta en el caso de actividades empresariales, EN EL QUE TODOS LOS CONTRIBUYENTES PAGAN, mediante la aplicación de una tasa del 2% sobre los ingresos del contribuyente, que en forma opcional, se incorporen a este nuevo régimen. En la iniciativa de Ley para 1996, que reforma, adiciona y deroga diversas leyes fiscales y concretamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue incluida la esencia de la ponencia presentada por VICENTE MORALES VILLAGRAN el 11 de abril de 1995, adicionándose en los artículos 119-M al 119-O. En fecha 9 de octubre de mil novecientos noventa y siete se celebro el primer foro de Protesta Ciudadana en Materia Fiscal, movimiento en el que participaron diversos ponentes; Vicente Morales Villagran presento una nueva ponencia implementada, relacionada con el régimen de pequeños contribuyentes, en la cual, se propuso diversos mecanismos para simplificar el Sistema Tributario relacionado con este sector. Gran parte de la esencia de esta ponencia, fue retomada por la Autoridad Hacendaría, para mejorar e implementar el capítulo del Régimen de Contribuyentes Pequeños, por medio de las reformas fiscales que entraron en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho. Simplificando la ponencia de Vicente Morales Villagran era la siguiente:

- Régimen de causantes menores. Se hizo una derogación completa de este régimen y los contribuyentes que estuvieran registrados en este sector, pasarían en forma automática al Régimen de Contribuyentes Pequeños y sino podían salirse mediante el aviso de cambio de situación fiscal.
- Régimen de recaudación del 10% sobre compras. Se trataba de un régimen destinado a los vendedores ambulantes, con puestos fijos y semifijos.
- Régimen simplificado. Se deroga en forma parcial, dado que solo se quedan en forma obligatoria en este régimen, los sectores de Agricultura, Ganadería, Silvícola, pesca y Autotransportes de carga o pasajeros.
- De 2.5 % por ciento de ingresos brutos.¹⁵⁶

Uno de los factores que incide en la informalidad es la complejidad del régimen tributario y al coexistir más de un régimen se creo cierto grado de confusión entre los contribuyentes, además genero inequidad y adquisición de beneficios administrativos, aunado a ello se encuentra la complejidad y el problema de la administración limito las posibilidades de crecimiento del padrón de contribuyentes. Así se propone un régimen más simple en substitución de los antes mencionados, un régimen para personas físicas que realizan actividades empresariales con ingresos de hasta \$2,200,000.00 en substitución de los siguientes: a) De contribuyentes menores, b) De 2.5 por ciento de ingresos brutos, c) De 10 por ciento sobre compras, d) simplificado excepto para actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, autotransporte y artesanías para los cuales permanecería) y en éste régimen más simple consistiría en el pago cada seis meses de un impuesto por el 2.5 por ciento de los ingresos brutos del contribuyente, gozando una exención de tres salarios mínimos. En este solo se

¹⁵⁶ Cfr. C.P. Morales Villagran Vicente, Régimen fiscal para pequeños contribuyentes, Editorial Comunicación Mexicana S.A de C.V., México, 1998, pp. 15-34.

requería un registro simplificado de ventas o ingresos, pero no habría obligación de presentar declaraciones informativas, ni formular estados financieros, ni expedir comprobantes por ventas inferiores a cincuenta pesos, ni conservar comprobantes por compras, salvo que se trate de bienes nuevos con valor superior a 1,200 pesos. Así para una mejor recaudación y difusión de este nuevo régimen se propuso otorgar a los municipios el 50% de la recaudación que se obtenga de los contribuyentes y que se hubieran incorporado al registro federal de contribuyentes, cuando resulte del ejercicio de sus facultades de verificación, a partir de 1998.¹⁵⁷

Dicho régimen gozaba de ciertos privilegios, ya que se le permitía a los contribuyentes expedir comprobantes con requisitos fiscales, de tal forma que existía la posibilidad de implementar estrategias que abatían el costo fiscal, dando resultados contrarios a los objetivos de recaudación fiscal en perjuicio del Estado. Este régimen fue de carácter opcional, aplicable únicamente a Personas Físicas que realizan actividades empresariales, estableciendo un límite en relación con sus ingresos propios y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, el cual era de \$2,233,824.00, siendo la tasa a aplicar del 2.5% al total de ingresos, disminuidos con un monto equivalente a tres veces el Salario Mínimo General del área geográfica del contribuyente elevado al año, debiendo presentar sus pagos en forma semestral y trimestral para quienes expedían comprobantes fiscales. Siendo que de dicho régimen abusaron, por lo que se tuvo que reformar el régimen en comento para el ejercicio fiscal de 2001. En el año 2002 con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta y con la homologación de las personas físicas con actividades empresariales y por la prestación de servicios profesionales, se incorporan nuevas limitantes para no permitir tributar en éste régimen a aquellos contribuyentes que: 1) Enajenaran artículos de procedencia extranjera y 2) Obtuvieran ingresos por comisión, mediación, agencia representación, correduría, consignación distribución o espectáculos públicos. Aclarando que en ejercicios anteriores se les permitía un margen del 25%. Así mismo se limitan los ingresos hasta \$1,500,000.00, se elimina la tarifa progresiva para dejar un a tasa del 1% que se aplicara a lo que resulte del total de ingresos menos tres salarios mínimos generales

¹⁵⁷ Cfr. Rojo Chávez Juan José, Reformas Fiscales 1998, Editorial Sistema de Información contable y Administrativa computarizados, México, 1998, pp. 219, 220.

en el área elevados al periodo, se continua con el pago semestral y con opción de pago anual acreditando los pagos provisionales, y en caso de que la ejercieran de esa forma no podían variarla por un periodo no menor de cinco ejercicios. Para 2003 se agrega una obligación más y la cual fue presentar una declaración informativa, respecto de los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior, a más tardar el 15 de febrero de cada año, además se permite tributar en éste régimen a aquellos que obtengan ingresos por al enajenación de mercancía de procedencia extranjera, siempre que dicho ingresos no rebasen del 30%, el limite de ingresos es el de \$1,750,000.00, y el pago en este año es mensual aplicando una tarifa progresiva del 0% al 2%, que se aplicara a lo que resulte del total de ingresos menos cuatro salarios mínimos generales en el área elevados al periodo, y se plantea que el pago se realizara en las Entidades Federativas derivado de los convenios de colaboración. En el año 2005 se elimina la tasa progresiva y se fija una tasa del 2% y se eliminan la disminución de 4 salarios mínimos vigentes ene la área geográfica para establecer cantidades fijas, y como, limite en los ingresos e interese obtenidos en el año calendario se establecen como máximos \$2,000,000.00.¹⁵⁸

De esta forma a través de los años este Régimen de Pequeños Contribuyentes a sufrido múltiples reformas sin embargo su estructura inicial se mantiene como un gran avance para la simplificación fiscal. Ahora bien el interés por incrementar los ingresos del Estado ha hecho que en lugar de que busquemos una mejor recaudación o un mejor sistema optemos por la imposición de mas impuestos y con ello una complejidad para el contribuyente. Como hemos podido ver en la historia de muchos países cuando se abusa de los impuestos y no se hacen accesibles la consecuencia se transforma en una evasión fiscal masiva.

¹⁵⁸ Cfr. Nuevo Consultorio Fiscal, número 382, L. C. Padilla Hernández José y L. C. Jann Miguel Montes Barrios, Regimen Fiscal de los pequeños contribuyentes, estudio general, introducción. 01/02/06, Editorial Facultad de Contaduría.

3.1.2 Procedimiento en el cálculo del ISR.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, cuando sus ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hayan excedido de la cantidad de \$2'000,000.00. podrán tributar en este régimen.¹⁵⁹

Cuando los contribuyentes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán pagar el impuesto en los términos de este régimen siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas. El valor de adquisición será el consignado en la documentación comprobatoria.

INGRESO OBTENIDO POR ENAJENACION DE MERCANCIAS
MENOS
EL VALOR DE ADQUISICIÓN DE LAS MERCANCIAS

BASE GRAVABLE

X 20%

IMPUESTO ENTERABLE

¹⁵⁹ Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta comentada, Artículo 137, Editorial ISEF, 2006.

Los pequeños contribuyentes calcularán el impuesto aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de área geográfica del contribuyente elevado al mes.¹⁶⁰

PAGOS MENSUALES — ENAJENEN BIENES.

INGRESO TOTAL MENSUAL

MENOS

(4 x SMVAG)^{MES}

BASE GRAVABLE

X 2%

IMPUESTO ENTERABLE

Al establecer el legislador una tasa del 2%, creemos que es volver a la simplificación fiscal lo que es muy acertado, sin embargo al aumentar el monto de los ingresos de los contribuyentes que pueden tributar en este régimen, no se logra el objetivo primario de este régimen que es el que tributen las personas físicas que realmente sean pequeños contribuyentes. Y con esta reforma se da pauta para que ingresen contribuyentes cuyos ingresos no son menores.

¹⁶⁰ Cfr. Luna Guerra Antonio, Casos Prácticos de ISR, Editorial ISEF, pp. 15-20.

3.1.2.1 Obligaciones.

OBLIGACIONES DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.¹⁶¹	COMENTARIO
<p>I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.</p>	<p>Es necesario que el contribuyente sea registrado y de manera general es necesario cuando se presente a solicitarlo deberá llevar: 1) identificación oficial vigente, 2) CURP, acta de nacimiento, o carta de naturalización, 3) comprobante de domicilio fiscal.</p>
<p>II. Presentar ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones el aviso correspondiente. Asimismo, cuando dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar el aviso correspondiente ante las autoridades fiscales, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé dicho supuesto. Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial adicionados de los intereses, obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del</p>	<p>Sabemos que éste régimen es el que quizá contenga más requisitos para poder tributar en el y uno de ellos son los avisos que deben presentar los pequeños contribuyentes a las autoridades fiscales. Estos llegan a ser candados ya que con un descuido tiene que pasar al régimen intermedio o general según sea el caso. Así</p>

¹⁶¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 139, Editorial ISEF, 2006.

ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 137 de esta Ley o cuando no presente la declaración informativa a que se refiere el cuarto párrafo del citado artículo estando obligado a ello, el contribuyente dejará de tributar en los términos de esta Sección y deberá tributar en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado o debió presentarse la declaración informativa, según sea el caso. *Párrafo reformado DOF 30-12-2002*

Cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma. Tampoco podrán pagar el impuesto conforme a esta Sección, los contribuyentes que hubieran tributado en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, salvo que hubieran tributado en las mencionadas Secciones hasta por los dos ejercicios inmediatos anteriores, siempre que éstos hubieran comprendido el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente y que sus ingresos en cada uno de dichos ejercicios no hubiesen excedido de la cantidad señalada en el primero y segundo párrafos del artículo 137 de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, continuarán llevando la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, durante el primer ejercicio en que se ejerza la opción a que se refiere el párrafo anterior. Cuando los ingresos en el primer semestre del ejercicio en el que ejerzan la opción sean

miso se establecen sanciones dado que al ser cambiados de régimen tendrían que pagar conforme a éste y en comparación al pago del REPECO existen diferencias las cuales tienen que ser cobradas. En nuestro parecer son adecuadas tantas restricciones ya que son de cierta forma los más favorecidos e interesados en cumplir con los requisitos legales exigidos para poder gozar del Régimen de Pequeños contribuyentes.

Sin dejar de apercibido que la resolución miscelánea fiscal para 2006 refiere a la letra:

"2.21.1. Para los efectos del artículo 137, cuarto párrafo de la Ley del ISR, y del Artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el DOF el 8 de diciembre de 2005, los contribuyentes que tributen de conformidad con la

<p>superiores a la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 137 de esta Ley dividida entre dos, dejarán de tributar en términos de esta Sección y pagarán el impuesto conforme a las Secciones I o II, según corresponda, de este Capítulo, debiendo efectuar el entero de los pagos provisionales que le hubieran correspondido conforme a las Secciones mencionadas, con la actualización y recargos correspondientes al impuesto determinado en cada uno de los pagos.</p> <p>Los contribuyentes a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción que en el primer semestre no rebasen el límite de ingresos a que se refiere el párrafo anterior y obtengan en el ejercicio ingresos superiores a la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 137 de esta Ley, pagarán el impuesto del ejercicio de acuerdo a lo establecido en las Secciones I o II de este Capítulo, pudiendo acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, los pagos que por el mismo ejercicio, hubieran realizado en los términos de esta Sección. Adicionalmente, deberán pagar la actualización y recargos correspondientes a la diferencia entre los pagos provisionales que les hubieran correspondido en términos de las Secciones I o II de este Capítulo y los pagos que se hayan efectuado conforme a esta Sección III; en este caso no podrán volver a tributar en esta Sección.</p>	<p>Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR, únicamente presentarán la declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal de 2005 cuando sea requerida por las autoridades fiscales”.</p> <p>Lo antes referido es la declaración informativa que deberá de presentarse a más tardar el 15 de febrero de cada año.</p>
<p>III. Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos de activo fijo que usen en su negocio cuando el precio sea superior a \$2,000.00.</p>	<p>Este requisito es general solo con una limitante que es el monto del activo fijo.</p>
<p>IV. Llevar un registro de sus ingresos diarios.</p>	<p>Es importante que se lleve</p>

<p>Se considera que los contribuyentes que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, cambian su opción para pagar el impuesto en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, cuando expidan uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate.</p> <p>También se considera que cambian de opción en los términos del párrafo anterior, los contribuyentes que reciban el pago de los ingresos derivados de su actividad empresarial, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, cuando en este caso se cumpla alguno de los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, a partir del mes en que se reciba el traspaso de que se trate.</p>	<p>éste registro para obtener los ingresos que el contribuyente obtiene tanto al mes como al año y así poder permanecer en dicho régimen. Por otra parte existe la limitante de que los pequeños contribuyentes no podrán expedir comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, sin embargo al tener que pagara IVA es ilógico que se les permita trasladar dicho impuesto y no pueda especificar el costo del bien o del servicio y el impuesto que se le esta cobrando al consumidor.</p>
<p>V. Entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar originales de las mismas. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y el importe total de la operación en número o letra.</p> <p>En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoria de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.</p> <p>El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá liberar de la obligación de expedir dichos comprobantes tratándose de operaciones</p>	<p>Esta fracción comprende algo muy importante que es el dar a los consumidores copia de las notas de venta y de los registros de auditoria, sin embargo cuantas veces se hará esta regla.</p>

<p>menores a \$100.00.</p> <p style="text-align: center;"><i>Párrafo reformado DOF 30-12-2002</i></p>	
<p>VI. Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, declaraciones mensuales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en los artículos 137 y 138 de esta Ley. Los pagos mensuales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos.</p> <p>Segundo párrafo de la fracción (Se deroga).</p> <p style="text-align: center;"><i>Párrafo derogado DOF 01-12-2004</i></p> <p>Los pagos a que se refiere esta fracción, se enterarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual el contribuyente obtenga sus ingresos, siempre que dicha Entidad Federativa tenga celebrado convenio de coordinación para administrar el impuesto a que se refiere esta Sección. En el caso de que la Entidad Federativa en donde obtenga sus ingresos el contribuyente no celebre el citado convenio o éste se dé por terminado, los pagos se enterarán ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales federales.</p> <p>Para los efectos de esta fracción, cuando los contribuyentes a que se refiere esta Sección tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, enterarán los pagos mensuales en cada Entidad considerando el impuesto que resulte por los ingresos obtenidos en la misma.</p> <p>El Servicio de Administración Tributaria y, en su caso, las Entidades Federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto</p>	<p>Al respecto en la resolución miscelánea fiscal para 2006 establece:</p> <p>“3.16.1. Para los efectos del penúltimo párrafo de la fracción VI del Artículo 139 de la Ley del ISR, los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, en lugar de presentar declaraciones mensuales, por el ejercicio fiscal de 2006, deberán hacerlo en forma bimestral en las que se determinará y pagará el impuesto en los términos del primer párrafo de la citada fracción VI, debiendo presentar los pagos en los términos del Capítulo 2.15. de la presente Resolución, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre al que corresponda la declaración respectiva.”¹⁶²</p>

¹⁶² Diario Oficial de la Federación, 28 de abril de 2006, tercera sección, resolución miscelánea fiscal 2006.

<p>establecido en esta Sección, podrán ampliar los periodos de pago, a bimestral, trimestral o semestral, tomando en consideración la rama de actividad o la circunscripción territorial, de los contribuyentes.</p> <p>Las Entidades Federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto establecido en esta Sección, podrán estimar el ingreso gravable del contribuyente y determinar cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo.</p> <p style="text-align: right;"><i>Párrafo adicionado DOF 31-12-2003</i> <i>Fracción reformada DOF 30-12-2002</i></p>	
<p>VII. Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar la retención y el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, conforme a las disposiciones previstas en esta Ley y su Reglamento. 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.</p>	
<p>VIII. No realizar actividades a través de fideicomisos.</p> <p>Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto en esta Sección, cambien de Sección, deberán, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en los artículos 133 o 134, en su caso, de esta Ley”.</p>	

En si las obligaciones que tienen que cubrir los pequeños contribuyentes se puede considerar que son bastantes, sin embargo estas tienen un fin, que es el de limitar a aquellos contribuyentes que por alguna razón no cumplan se les sancionara, eximiéndolas del privilegio de pertenecer a este régimen. Lo cual es bastante lógico dado que sin esta limitante los contribuyentes podrían abusar de esta

situación. Y resumiendo sus obligaciones serán: 1.- Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, 2.- presentar los avisos correspondientes ya sea por tributar en éste régimen o dejar de hacerlo en él, ante las autoridades fiscales y dentro de los plazos establecidos, 3.- Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las adquisiciones de activos nuevos que se utilizan en su actividad, cuando su precio sea superior a \$2,000.00, 4.- Llevar un registro de sus ingresos diarios, 5.-Entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar los originales, mismos que deberán contener sus datos de identificación, domicilio fiscal, RFC, número de folio, lugar y fecha de expedición y el importe total de la operación en número o letra, 6.- Presentar declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior en el Servicio de Administración Tributaria.

3.1.3 Procedimiento para el cálculo del IVA.

Como lo establece el artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los pequeños contribuyentes pagaran este impuesto mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo en los términos generales que la Ley establece. Aclarando específicamente la Ley señala o señalaba que la estimativa sería calculada por la autoridad fiscal (SAT) y no el contribuyente..

El procedimiento señala que la autoridad para determinar la estimativa de ingresos correspondientes tomara en cuenta los ingresos reportados por los contribuyentes en la declaración informativa que deben presentar para los efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que

corresponda al ejercicio inmediato anterior, y esta a su vez se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas y para aplicar al resultado el coeficiente que corresponda según las actividades que el contribuyente realice, dando la base para aplicar la tasa correspondiente sea el 10% o 15%. Ahora bien las personas físicas que inicien actividades durante el ejercicio 2005 y que opten por tributar en este régimen pagarán, a partir del mes de inicio de actividades, una cuota mensual de \$100.00 por concepto de IVA estimado. Esta cuota se elevará al bimestre efectuando los pagos de manera bimestral como se indica e la regla 5.8. 6 de la Resolución miscelánea.¹⁶³

La regla 5.8.5 hace referencia que cuando el total de las actividades realizadas en todos los meses del año 2005 estén en la tasa 0% o estén exentas, no estarán obligados los contribuyentes a presentar declaración por dicho concepto, siempre que en el Registro federal de contribuyentes no tengan inscrita esta obligación. La regla 5.8.6 indica que los pagos provisionales se realizarán de manera bimestral a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre al que corresponda el pago.

Ahora bien para dos mil seis se reformo el texto del artículo 2 C de la Ley del impuesto al Valor Agregado para quedar el nuevo calculo como opción ya que establece que los REPECOS 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. La autoridad fiscal obtendrá el valor de los actos o actividades estimados mensuales y le aplicara la tasa que corresponda sin considerar actos afectos a la tasa del 0%, al impuesto ya determinado, podrá restársele el valor del impuesto acreditable estimado mensual. Para lo cual dicha estimación será realizada por las autoridades fiscales, pudiendo considerar el valor estimado de dichas actividades durante un año calendario, en cuyo caso dicho valor se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Concepto para lo cual las autoridades fiscales deberán tomar en consideración los elementos que le permitan conocer la situación económica del contribuyente, como son, entre otros: El inventario de las mercancías, maquinaria y

¹⁶³ Cfr. Nuevo Consutorio fiscal, numero 382, artículo 31, L.C. Padilla Hernández Jose, Editorial Fc Facultad de contaduria y administración, 01/02/06.

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. También tienen derecho al acreditamiento y sin considerar como base la declaración de los ingresos del ejercicio inmediato anterior. De esta forma se establece que en aquellas Entidades Federativas que hayan celebrado convenio para la administración del ISR y del IVA, podrán en una sola cuota, recaudar el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta a cargo de los REPECOS.¹⁶⁴

Al existir una inconformidad por parte de los contribuyentes en cuenta al procedimiento para el cálculo del IVA en respecto de los pequeños contribuyentes se interpusieron distintos amparos sobre la inconstitucionalidad de este artículo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció respecto a ello refiriendo en la novena época, instancia: pleno, fuente: semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo: XX, diciembre de 2004, tesis:P./J.120/2004, página 7:

VALOR AGREGADO. PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES DEBE SOBRESERSE 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 Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que si el pequeño contribuyente reclama la forma de calcular el tributo prevista en el citado artículo, debe sobreseerse al surtir la causa de improcedencia que prevé el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el 80, aplicado en sentido contrario, de la Ley de Amparo, pues el efecto de una posible concesión sería el obligarlo a tributar conforme al régimen general de ley, causándole un perjuicio al incrementar sus cargas administrativas. No obstante, dentro del propio artículo 2º. C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se prevén diversos

¹⁶⁴ Cfr. Artículo 2 c de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2006.

coeficientes que repercuten en el calculo de la base del impuesto, de conformidad con el tipo de actividad que realizan los pequeños contribuyentes, por lo que el criterio contenido en la tesis indicada no puede aplicarse validamente para resolver este t3pico, en virtud de que en una posible concesión del amparo por estos motivos no seria para que dicho contribuyente tributara de acuerdo con el r3gimen general.

Tesis de jurisprudencia 57/2006, aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesi3n privada del diecinueve de abril del dos mil seis.

Resulta evidente que el motivo por el cual no se otorgo el amparo fue por la protecci3n del contribuyente, as3 mismo resulta que s3 se considera violatorio tal numeral en estudio hecho por el cual fue reformado, y el cual nos da la raz3n dado que lo que provoco la reforma del art3culo 2 C de la Ley del IVA causo incertidumbre no solo en los peque1os contribuyentes sino con los contribuyentes en general.

Para el a1o 2006 en la resoluci3n miscel3nea fiscal tambi3n se prev3 lo referente al pago del Impuesto al Valor Agregado mediante estimativa del r3gimen de peque1os contribuyentes y a la letra establece:

“5.8.1. Para los efectos del art3culo 2o.-C, p3rrafo primero de la Ley del IVA vigente a partir del 1o. de enero de 2006, se considerar3 que los contribuyentes que tributan de conformidad con la Secci3n III del Cap3tulo II del T3tulo IV de la Ley del ISR optan por pagar el IVA mediante estimativa, en los t3rminos de dicho precepto, si realizan su primer pago bimestral de 2006, conforme a la ultima cuota bimestral de 2005, en tanto las autoridades fiscales efectúan la estimativa correspondiente.

El pago a que se refiere el p3rrafo anterior deber3 efectuarse ante las oficinas autorizadas por el SAT conforme al procedimiento establecido en el Cap3tulo 2.15. de esta Resoluci3n, salvo que

dichos contribuyentes tengan su domicilio fiscal, establecimientos, sucursales o agencias en las entidades a que se refiere la regla 5.8.8., supuesto en el cual pagarán el IVA, de conformidad con la citada regla. Los contribuyentes efectuarán los pagos por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6. de la presente Resolución.

5.8.2. 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 Pequeños Contribuyentes y aumentando la clave correspondiente al régimen de actividad empresarial y profesional o al régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, según corresponda.

5.8.3. Para los efectos del artículo 2o.-C, párrafo primero de la Ley del IVA, se considera que las personas físicas que inicien actividades en 2006 y que reúnan los requisitos para tributar de conformidad con la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR, ejercen la opción de pagar el IVA mediante estimativa, al momento de solicitar su inscripción al RFC en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

En tanto las autoridades fiscales señalan los montos que deberán pagarse, los pagos se efectuarán de conformidad con el quinto párrafo del artículo 2o.-C de la Ley del IVA y el presente Capítulo.

El pago deberá efectuarse ante las oficinas autorizadas por el SAT conforme al procedimiento establecido en el Capítulo 2.15. de esta Resolución, salvo que los contribuyentes tengan su domicilio fiscal, establecimientos, sucursales o agencias en las entidades a que se refiere la regla 5.8.8., supuesto en el cual pagarán el IVA, de conformidad con dicha regla. La cuota mensual se elevará al bimestre, debiendo los contribuyentes efectuar pagos por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6. a partir de aquel en el que hayan iniciado actividades.

5.8.4. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 2o.-C de la Ley del IVA y la fracción II del Artículo Quinto del Decreto por el que se reforman, adicionan, y derogan diversas disposiciones fiscales, publicado en el DOF el 23 de diciembre de 2005, la cuota que deberán pagar durante el

ejercicio fiscal de 2006 los contribuyentes a que se refiere la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR, será por 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.

5.8.5. Las personas físicas que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR, cuando el total de sus actividades realizadas en todos los meses del año 2006, estén afectas a la tasa del 0% o exentas del pago del IVA en los términos de la Ley del IVA, estarán relevadas de presentar declaraciones por dicho impuesto, siempre que en el RFC no tengan inscrita esa obligación o, presenten el aviso de disminución de obligaciones a través de la forma R-2 "Avisos al registro federal de contribuyentes. Cambio de situación fiscal".

5.8.6. Los contribuyentes a que se refieren las reglas 5.8.1. y 5.8.3., de la presente Resolución, pagarán el IVA en forma bimestral, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre al que corresponda el pago, en los desarrollos electrónicos de las instituciones de crédito, a que se refiere el Capítulo 2.15. de esta Resolución, salvo que estos contribuyentes tengan su domicilio fiscal, establecimientos, sucursales o agencias en las Entidades Federativas a que se refiere la regla 5.8.8. de la citada Resolución, supuesto en el cual pagarán el IVA en los términos de dicha regla.

Los contribuyentes deberán proporcionar en la ventanilla bancaria de las instituciones de crédito, como concepto a pagar: "IVA pequeños contribuyentes" y como periodo de pago, marcar "BIMESTRAL" e indicar los meses del bimestre de 2006 que corresponda, conforme a lo siguiente:

Pagos Bimestrales
Enero-Febrero
Marzo-Abril
Mayo-Junio
Julio-Agosto
Septiembre-October
Noviembre-Diciembre

Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, salvo aquellos a que se refiere la regla 5.8.8., que opten por efectuar su pago mediante transferencia electrónica de fondos, en lugar de presentar sus declaraciones de pago por ventanilla bancaria, las presentarán vía Internet en los términos del Capítulo 2.14. de la presente Resolución.

5.8.7. Para los efectos del artículo 2o.-C, de la Ley del IVA y el Artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el DOF el 8 de diciembre de 2005, las personas físicas que realicen el pago del ISR en el Régimen de Pequeños Contribuyentes a que se refiere el artículo 137 de la Ley del ISR, y el pago del IVA mediante estimativa a que se refiere el artículo 2o.-C de la Ley del IVA, durante 2006, quedan relevados de las obligaciones fiscales previstas en el artículo 139, fracciones IV y V de la Ley del ISR, de llevar el registro de sus ingresos diarios, de entregar a sus clientes copia de las notas de venta por operaciones por montos de hasta \$100.00 y conservar originales de las mismas.

5.8.8. Para los efectos de los artículos 139, fracción VI de la Ley del ISR, 2o.-C de la Ley del IVA y Quinto Transitorio, fracción III de la Ley del IVA, los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes que tengan su domicilio fiscal, establecimientos, sucursales o agencias en Aguascalientes, Baja California, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Distrito Federal, Durango, Guanajuato, Jalisco, Michoacán, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz y Zacatecas, realizarán sus pagos de forma bimestral, en las instituciones de crédito que al efecto autoricen las mismas o en las oficinas recaudadoras que autorice la propia Entidad Federativa, a través de las formas oficiales que éstas publiquen, mismas que deberán contener como mínimo, la información que se establece en el Anexo 1, rubro F, numeral 1 de esta Resolución.

Las Entidades Federativas que recauden el ISR e IVA en una sola cuota a que se refiere la presente regla, adicional a la información a que se refiere el listado de requisitos mínimos, deberán señalar en el mismo, las proporciones que corresponden a cada uno de los impuestos.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Diario Oficial de la Federación, 28 de abril de 2006, sección tercera.

Como pudimos observar, la base del procedimiento del impuesto al valor agregado a pagar es la estimativa que las autoridades fiscales realicen, lo cual es totalmente incongruente con lo que establece la constitución federal, y siguiendo principios básicos ninguna ley estará por encima de lo que establezcan nuestra Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, sino que tienen que estar a lo establecido en ésta. Si bien es cierto que ya en este año se reformo dicho artículo como hemos hecho mención también lo es que se sigue manejando la estimativa de la autoridad así mismo a pesar que se le ha permitido trasladar el IVA al consumidor no se le permito expresarlo al consumidor a través de un comprobante ya que si hiciera esto dejaría de tributar bajo el régimen de pequeños contribuyentes, por lo cual dicho artículo sigue vulnerando el principio de equidad tributaria y el de legalidad al no establecer una forma expresa de procedimiento para el calculo del impuesto al valor agregado en cuestión de pequeños contribuyentes sin mencionar una estimativa de la autoridad. En lo que se refiere al punto 5.8.8 de la resolución miscelánea fiscal para 2006 se agrego Campeche a la lista de entidades federativas que celebraron convenio de coordinación para administrar el impuesto sobre la renta y estimativa al valor agregado de pequeños contribuyentes y por lo cual concluimos que en la resolución miscelánea vigente en este año no sufrió muchas modificaciones.

3.1.3.1 Obligaciones

Los REPECOS tiene obligaciones que cumplir las cuales son tomadas en consideración para el calculo del ISR y del IVA, sin embargo enunciaremos aqui las más relevantes, que son las siguientes:

- El contribuyente trasladara el impuesto al valor agregado, a las personas que adquieran los bienes, o reciban los servicios.

- El contribuyente pagara en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo determinado y el impuesto acreditable estimado mensual.
- El contribuyente deberá llevar el registro diario de sus ingresos diarios.
- No podrán expedir comprobantes en los que trasladen el impuesto en forma expresa y por separado.
- El pago del impuesto determinado deberá realizarse por los mismos periodos y en las mismas fechas en los que se efectuó el pago del impuesto sobre la renta.
- Cuando se trate de contribuyentes que realicen actividades afecta a la tasa del 0% quedaran liberado de presentar declaraciones y de llevar registros de sus ingresos diarios¹⁶⁶

Así de esta forma podemos agregar estas obligaciones a las que ya tienen este régimen de los pequeños contribuyentes, y por lo cual podemos entender que si en años pasados se intentaba alentar al pago de impuesto a estos contribuyentes, sin embargo con mas y más obligaciones descentivo el pago de los impuestos, en virtud de la incertidumbre generada por tantos cambios, aunado al problema de que entre más complicado sea de pagar un impuesto más difícil será el recaudarlo. Y si bien es cierto este régimen se jacta por tener beneficios, también lo es que tiene más obligaciones.

¹⁶⁶ Cfr. Artículo 2 c Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2006.

3.2 La reforma: adición del artículo 2º. C de la Ley del IVA.

En fecha primero de enero de dos mil cuatro, entro en vigor la reforma fiscal, y con ella la hecha en el artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que nos ocupa en la presente investigación, ya que con esta reforma se eliminaba la exención del impuesto al valor agregado que gozaban los contribuyentes que tributaran en el régimen de pequeños contribuyentes, sin embargo esta reforma trajo consigo una serie de determinaciones específicas para este tipo de contribuyentes establecidas en el artículo 2 C de la LIVA.

De esta forma y para seguir con el análisis de este artículo presentamos un cuadro comparativo del artículo 2 C de 2004 y de 2006 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

ARTICULO 2 C (2004) 167	COMENTARIO-	ARTICULO 2 C (2006) ¹⁶⁸	COMENTARIO
“Las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Titulo	Esta reforma lo que provoco en los contribuyentes fue una inconformidad dado que se	“Artículo 20.-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,	Si bien es cierto existen cambios en éste artículo, también lo es que se sigue manejando la estimativa del

¹⁶⁷ Artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2005.

¹⁶⁸ Artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2006.

<p>IV, Capítulo II, Sección III de la Ley de l Impuesto sobre la renta, 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 aplicara la tasa que corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente de valor agregado que señala este artículo, al valor estimado de las actividades por las que estén obligados al pago de este impuesto. Las autoridades fiscales tomarán en cuenta los ingresos reportados por los</p>	<p>promovieron infinidad de amparos en contra de este artículo, por considerarlo inconstitucional, inequitativo, además la existencia de un tratamiento distinto para cierto tipo de contribuyentes, como fue establecido en los amparos en comento.</p> <p>Siendo que parte de los REPECOS se ampararon con el propósito de quedar fuera del ámbito de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por consecuencia no</p>	<p>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.</p> <p>El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia</p>	<p>impuesto al valor agregado lo cual fue el motivo por el que se inicio la presente investigación, es importante mencionar que dan como opción pagara este impuesto en términos generales sin embargo existen limitantes para los pequeños contribuyentes las cuales impiden que éstos tributen de manera general, como lo es que no pueden expedir comprobantes en los que se especifique el gravamen en comento. En</p>
---	--	---	--

<p>contribuyentes en la declaración informativa que deben presentar para los efectos del impuesto sobre la renta, correspondiente 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 calculo mencionado anteriormente, no se deberá considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0%. Los contribuyentes no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado.</p>	<p>pagar dicho gravamen, debido a que si se declaraba inconstitucional dicho pago de impuesto, no existiría disposición legal que los obligare a pagar, ello por que la ley no contemplaba esta posibilidad. Por lo cual la suprema corte de justicia de la nación considero improcedentes dichos amparos, por que el principio de equidad tributaria no establece que se debe tratar del mismo modo a todos los contribuyentes, sino tratarlos</p>	<p>entre el impuesto estimado a su cargo determinado en los terminos 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.</p> <p>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</p>	<p>esta tesitura al no permitir a los REPECOS sea desglosado el precio y el valor agregado del producto se sigue causando una inconformidad en el contribuyente, además de una incongruencia en el articulo 2 c de la ley del impuesto al valor agregado, ello debido a que se expresa literalmente que si se puede trasladar, sin embargo se hace la advertencia que si se expiden comprobantes dejaran de tributar en el</p>
--	---	---	--

<p>Tratándose de contribuyentes que inicien actividades, deberán estimar el ingreso mensual de las actividades por las que estén obligados a efectuar el pago del impuesto dentro del mes en que ello ocurra, sin incluir aquellas afectas a la tasa de 0%. Dicha estimativa se mantendrá hasta que se ajuste conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior o se de alguno de los supuestos previstos en los apartados que se establecen en este artículo.</p> <p>El coeficiente del valor agregado será de 20% tratándose de enajenación y otorgamiento de uso</p>	<p>atendiendo a sus distintas categorías.</p> <p>Así mismo también se ampararon aquellos contribuyentes que estaban regidos en otros regímenes y consideraban que se les estaba dando un distinto trato a los REPECOS y por lo cual consideraban que era inconstitucional dicho artículo.</p> <p>Y por lo cual la respuesta a ello fue que no toda desigualdad de trato por la Ley supone una violación al principio de equidad</p>	<p>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.</p> <p>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:</p> <p>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.</p> <p>B. Cuando las autoridades</p>	<p>régimen de pequeños contribuyentes. Si el fin es que todos los contribuyentes paguen IVA entonces no solo se tiene que reformar la ley respectiva sino también la ley del impuesto sobre la renta.</p> <p>Es de suma importancia aclarar que los pagos provisionales mensuales o bimestrales como ya lo hemos visto dependen del acuerdo de colaboración fiscal, y en nuestro parecer la resolución</p>
--	---	---	--

<p>o goce temporal de bienes y 50% en la prestación de servicios, salvo que a la actividad a la que se dediquen los contribuyentes sea alguna de las siguientes: ...</p> <p>En el caso de que los contribuyentes se dediquen a dos o más actividades de las señaladas en este artículo, para determinar el impuesto al valor agregado, se aplicara el valor de las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto, el coeficiente que corresponda a cada actividad, para los efectos del calculo mencionado, no se deberán considerar las actividades a las</p>	<p>tributaria sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributaria a que pueden considerarse iguales sin que para ello exista una justificación objetiva y razonable.</p>	<p>fiscales, a través del ejercicio de sus facultades, comprueben una variación superior al 10% del valor mensual de las actividades estimadas.</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>miscelánea fiscal es solo una forma de poder agregar más reformas a una ley anual y la cual sufre muchas modificativas en el mismo año. Por lo tanto se sigue manifestando una clara desigualdad en el trato de lo pequeños contribuyentes y si éste trato se da por que tienen ingresos menores creemos que este impuesto no les afecta dado que el impuesto recae en el consumidor y no en los REPECOS.</p>
---	--	---	--

<p>que se aplique la tasa del 0%.</p> <p>Las autoridades fiscales establecen cuotas mensuales, que se calcularán aplicando lo dispuesto en el presente artículo. Dicha cuota se modificarán en los supuestos a los que se refieren los siguientes apartados:</p> <p>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.</p> <p>B. Cuando las</p>		<p>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.</p> <p>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</p>	
--	--	--	--

<p>autoridades fiscales, a través del ejercicio de sus facultades, comprueben una variación superior al 10% del valor mensual de las actividades estimadas.</p> <p>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.</p> <p>Los contribuyentes que paguen el impuesto en los términos de éste artículo, en lugar de</p>		<p>compras de bienes a que se refiere la fracción III del citado artículo 139.</p> <p>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.</p> <p>El pago del impuesto determinado conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberá realizarse por los mismos</p>	
--	--	--	--

<p>la contabilidad a que se refiere la fracción I del artículo 32 de ésta Ley, deberán llevar el registro de sus ingresos diarios efectuando la separación de las actividades por la que deba pagarse el impuesto conforme a los distintos coeficientes de valor agregado que les sean aplicables. Cuando las actividades se encuentren sujetas a tasas diferentes también deberán efectuar la separación. Así mismo por las erogaciones que efectúen, deberán contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales.</p> <p>Los contribuyentes a</p>		<p>periodos y en las mismas fechas en los que se efectúe el pago del impuesto sobre la renta.</p> <p>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.</p>	
--	--	--	--

<p>que se refiere el presente artículo no podrán expedir comprobantes en los que trasladen el impuesto en forma expresa y por separado. En el caso de que se expidan deberán pagar el impuesto en el régimen general de ley a partir del momento en que ello ocurra.</p>		<p>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.</p>	
<p>El pago del impuesto determinado conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberá realizarse por los mismos periodos y en las mismas fecha en los que se efectúe el pago del impuesto sobre la renta.</p>			
<p>Las Entidades Federativas con las</p>			

<p>que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto a cargo de los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, podrán estimar el valor de las actividades mensuales de los contribuyentes citados y determinar las cuotas correspondientes, con sujeción a lo previsto en este artículo.</p> <p>Tratándose de los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, que realicen actividades afectas a la tasa del 0%, podrán optar por tributar conforme al régimen general de ley.”</p>		<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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</p>	
--	--	--	--

		generales que establece esta Ley, en cuyo caso estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior.”	
--	--	--	--

A pesar de que el numeral 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue reformado, se sigue mencionando la estimativa que va a realizar la autoridad fiscal para calcular dicho tributo. Siguiendo esta tesis se permite el acreditamiento y el traslado sin embargo de ningún modo se permite que sea trasladado desglosando el precio y el impuesto a pagar por el consumidor y se advierte que en caso de expedir un comprobante fiscal atómicamente tendría que pagar en los términos generales de la ley de la materia, así mismo tendría que optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos general e intermedio de las personas físicas que realizan actividades empresariales.

Es inadmisibles que siendo el Impuesto al valor agregado un impuesto indirecto por excelencia por su sencillez y por que es el único impuesto que absolutamente todos pagamos, y que con la finalidad de que el Estado obtenga mayores ingresos, con estas reformas se logre que este impuesto sea una carga más inaccesible para los contribuyentes y no solo eso, sino que aquellos sujetos que ya lo pagaban ahora se ven claramente inconformes.

3.3 Inconstitucionalidad del cálculo en IVA mediante estimativa de la autoridad.

En el artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece un procedimiento de pago por medio de cuotas mensuales estimadas el cual es aplicable únicamente al Régimen de pequeños contribuyentes. Así como lo referimos en el capítulo anterior esta estimativa es hecha y dada por la autoridad fiscal, y lo cual dio origen a la presente investigación.

Para poder entrar al estudio de la inconstitucionalidad del artículo 2 C de la Ley del IVA, primero aclararemos cuales son los principios que rigen a los impuestos y para ello citamos una jurisprudencia de la Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 275, Página: 256 y que a la letra dice:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad** radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los

contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto 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 recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, 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.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.

En esta tesis la suprema corte de justicia de la nación se ha pronunciado respecto al principio de legalidad, dicho criterio se puede encontrar en la séptima época, instancia: pleno, fuente: apéndice de 1995, tomo: tomo I, Parte SCJN, tesis: 168, Página: 169, que a la letra dice:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos

individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Siguiendo los principios constitucionales que rigen a las contribuciones y que establece el artículo 31 fracción IV, los cuales son los de proporcionalidad, equidad, legalidad tributaria y que sean destinadas al gasto público, así de esta forma una contribución, no basta con que emane del Poder Legislativo, sino que se precise, además, que el sujeto pasivo de la relación tributaria conozca la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado. En esta tesitura si la Constitución exige que el legislador precise todos los elementos de la contribución para que la autoridad exactora se cifi a la ley y no tenga la factibilidad de usar criterios dogmáticos o subjetivos que lleven a decisiones arbitrarias para la determinación de un impuesto, ello conlleva a la inminente conclusión de la inconstitucionalidad de la estimativa en estudio.

Así de esta forma vemos que el legislador omite fijar un procedimiento específico para el cálculo de dicha estimativa dejándolo al arbitrio de las autoridades fiscales, además que claramente como lo hemos estudiado se establece que un impuesto debe contener todos sus elementos, como son el objeto, los sujetos, la base, la tasa y el monto a enterar además debe sujetarse a los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad tributaria y destino. Sin embargo a pesar de que dichos contribuyentes son tratados de forma distinta, también es que debe ser tratado según su capacidad económica y en la misma forma que los demás contribuyentes sujetos al Impuesto al Valor Agregado. De ahí que al resultar un trato diferencial entre los contribuyentes del pago del IVA y los REPECOS, y al no existir una forma exacta, precisa y determinada del cálculo del monto a pagar, es por lo que en esta investigación consideramos que esta reforma al artículo 2 C es inconstitucional, dado a que el principio de legalidad no solo implica el que impuesto este establecido en ley, sino además los propios gobernados, a través de sus representantes, sean los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, es decir que el contribuyente conozca la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y para ello debe el legislador al establecer un gravamen especificar todos los caracteres que debe contener un impuesto, y de esta forma los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano.

Y como hemos venido repitiendo la falta de certeza jurídica provoca que el contribuyente sencillamente no pague dicho impuesto. A través de la historia nos percatamos que un impuesto entre más complejo de pagar o enterar más difícil será que el contribuyente se ajuste o pague dicho impuesto, y si nos ponemos a pensar que el objetivo primordial de la política financiera es el obtener un mayor número de ingresos, con estos cambios al Impuesto al Valor Agregado de ser un impuesto totalmente productivo pasa a ser un impuesto por el que muchos contribuyentes tienen inconformidades y esto se refleja en una inestabilidad económica para nuestro país.

El hecho es que la ley del impuesto al valor agregado marcaba en su artículo 2 C de la ley del que en el caso específico del régimen de pequeños contribuyentes pagarían el impuesto bajo estimativa de la autoridad, lo que motivo a inconformidades por parte de los contribuyente sujetos a éste régimen y

dando como resultado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunciara y lo refiere en la tesis 2ª./J.57/2006, novena época, Instancia: segunda sala, fuente Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006 y la que refiere a la letra:

“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 en 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 del 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.”

Amparo en revisión 126/05. Jorge Armando López Lara y otros. 11 de marzo de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel.

Podemos concluir que la tesis antes invocada robustece nuestra investigación, dicha estimativa fue establecida en nuestra Ley del Impuesto al Valor Agregado desde el año 2004 y sigue vigente en el año fiscal corriente, la cual que si bien tuvo reformas en el artículo 2 c también lo es que se sigue mencionando una estimativa por parte de la autoridad.

Existen otros criterios de la corte en septiembre del año dos mil seis en la cual en lo sustancial refiere, que si el pequeño contribuyente impugna el artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por considerar violatorio de garantías la forma de calcular el impuesto se debe sobreseer, especificando que si bien este artículo incide en la base del impuesto, también lo es que si se concediera el amparo el REPECO tendría que pagara el IVA en los términos generales, hecho que es

incongruente, porque con las reformas para 2006 se da únicamente la posibilidad de tributar bajo estimativa o en términos generales y es por lo que la suprema corte de justicia no concedía el amparo, ni entraba al estudio. El punto específico es que la reforma al artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado transgrede el principio de legalidad, el cual implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para realizar el cálculo de una contribución y del que pudimos observar no lo establece y por lo cual a nuestra consideración tal artículo resulta inconstitucional. Es evidente que la Suprema Corte De Justicia de la Nación se pronuncio en la inconstitucionalidad de dicho articulo por que transgrede el principio de proporcionalidad, sin embargo menciona algo muy importante la estimativa en cuestión se determina conforme a los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación alguna con el objeto del impuesto al valor agregado y considerando un periodo distinto al corriente, es determinante que este impuesto se debe aplicar al valor que se le agrega a las mercancías y el cual es pagado por el consumidor, además si le agregamos que de dicho impuesto tienen que estar concientes los contribuyentes al enterarles el desglose del impuesto al que están siendo sujetos, nos podemos percatar que existen muchas incongruencias con dicho artículo.

Es un hecho que la Suprema corte de justicia de la nación no entro al estudio de fondo de los planteamientos ya que muchos amparos los sobreseyó. Es preciso decir que si vamos a hacer una reforma en nuestras disposiciones fiscales, hagámosla concienzudamente, por el bien de nuestro país y por la certidumbre de los contribuyentes ya que actualmente el régimen de pequeños contribuyentes paga por estimativa y respecto de datos del ejercicio fiscal anterior lo consideramos violatorio de los principios constitucionales del artículo 31 fracción IV.

CONCLUSIONES

1. Las contribuciones son los ingresos fiscales ordinarios, comúnmente en dinero, que el Estado exige a sus gobernados y que deben ser generales, proporcionales, equitativas, establecidas en ley, y cuyo fin debe ser cubrir el gasto público.
2. Impuestos: son las contribuciones obligatorias establecidas en ley como tales. Para considerar constitucionalmente válida una contribución se tiene que expresar en ley, deben ser equitativas, destinarse al gasto público, y sus elementos como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa, tarifa, la época de pago, deben estar contenidos en Ley.
3. Una de las clasificaciones doctrinales de los impuestos es la que divide a éstos en directos e indirectos, los primeros son aquellos que no pueden ser trasladados, es decir inciden directamente en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación; y los segundos se dividen en dos grandes grupos: los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre el consumo, en donde pueden recaer los de consumo sobre la producción o sobre las transferencias; éstos últimos también pueden dividirse en impuestos sobre artículos de lujo e impuestos sobre artículos de consumo necesario.

4. Existen tres regímenes fiscales, respecto del pago del impuesto sobre la renta, para las personas físicas con actividad empresarial, los cuales son: 1) de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, 2) Intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, 3) de pequeños contribuyentes. Todos ellos producto de la evolución de nuestra historia fiscal.

5. Los sujetos del IVA son clasificados en activos y pasivos, siendo la ley la que determina quienes son los sujetos pasivos del gravamen, por lo que el sujeto activo será el Estado en virtud de su potestad de imperio. Y los pasivos en éste caso son: las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: Enajenen bienes; Presten servicios independientes; Otorguen el uso o goce temporal de bienes; Importen bienes o Servicios.

6. El objeto: es toda aquella actividad que el impuesto va a grabar independientemente de los contribuyentes. En el caso del IVA el objeto son los actos o actividades siguientes: Enajenen bienes; Presten servicios independientes; Otorguen el uso o goce temporal de bienes; Importen bienes o Servicios.

7. La base gravable, es el monto sobre el cual se va a determinar el impuesto, es decir al que se le aplicará la tasa correspondiente, así como todo aquello que represente la carga tributaria; por que al ser el impuesto al valor agregado un gravamen indirecto,

también lo es de practicidad para el contribuyente, ya que el calculo lo hacen los retenedores.

8. Tasa: es la cantidad a pagar, en por ciento o en cantidad, establecida en ley. En lo que se refiere al IVA el artículo 1º. de la Ley respectiva establece que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% a los valores señalados. Así mismo esta Ley establece distintas tasas que son del 0% y 10% según sea el caso.

9. El IVA se calculará por cada mes calendario, salvo en los actos accidentales de enajenación. Este pago se realizará mediante declaración que presentarán los contribuyentes ante las oficinas autorizadas a más tardar del día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

10. La reforma para 1998 trajo consigo un intento de simplificación fiscal, por medio de la adecuación e implementación del Régimen de Pequeños Contribuyentes, este régimen hoy en día comprende las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios cuyos ingresos e intereses obtenidos en el año calendario anterior no excedan la cantidad de \$2,000,000.00.

11. Resumiendo las obligaciones que tienen que cumplir estos contribuyentes son las siguientes: solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes; presentar los avisos correspondientes ya sea por tributar en éste régimen o dejar de hacerlo en él, ante las autoridades fiscales y dentro de los plazos establecidos; conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las adquisiciones de activos nuevos que se utilizan en su actividad, cuando su precio sea superior a \$2,000.00; llevar un registro de sus ingresos diarios; entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar los originales, mismos que deberán contener sus datos de RFC, número de folio, lugar y fecha de expedición y el importe total de la operación en número o letra; presentar declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior en el Servicio de Administración Tributaria.

12. El artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es inconstitucional porque vulnera el principio de legalidad en virtud de que toda carga tributaria debe estar establecida en Ley y perfectamente determinada y no bajo una estimativa de la autoridad la cual puede ser tomada como una arbitrariedad en la imposición de dicha carga tributaria.

13. El artículo 2 C vulnera el principio de proporcionalidad dado que si los pequeños contribuyentes tienen todas las obligaciones en el pago del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta también deben tener todos los beneficios como lo es el acreditamiento y el traslado en forma expresa.

14. La Constitución exige al legislador que precise todos los elementos de la contribución para que la autoridad exactota se cifa a la Ley y no tenga la factibilidad de usar criterios dogmáticos o subjetivos que la lleven a decisiones arbitrarias en la determinación de un impuesto, por lo que al establecerse en el artículo 2 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que el impuesto a pagar se determinara bajo estimativa de la autoridad, se esta vulnerando los derechos del contribuyente.

BIBLIOGRAFIA

1. B. Villegas Héctor, Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Desalma, 7ª. Ed., Buenos Aires, 1999.
2. Berliri Antonio, Principios de Derecho Tributario, citado por Flores Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 32ª. Ed., México, 1998.
3. Calvo Nicolau Enrique, Tratado de Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Editorial Themis, México, 1995.
4. Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, Iure Editores, México, 2003.
5. De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 18ª. Ed., México, 1994.
6. Fernández Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial McGraw Hill, México, 1998.
7. Flores Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, 32ª. ed., México, 1998.
8. García López Carlos, Acreditamiento, Devoluciones y Compensaciones del Impuesto al Valor Agregado, Editorial INDETEC, México, 1994.
9. Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, Editorial Palma, 6ª. Ed., Buenos Aires, 1997.
10. González Jiménez Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Thomson, México, 2002.
11. Jonson Okhuysen Eduardo A., Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Editorial Centro de Estudios Empresariales, 2ª. Ed., México, 1982.

12. Luna Guerra Antonio, Casos Prácticos de ISR, Editorial ISEF, México, 2005.
13. Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, 2ª. Ed., México, 1998.
14. Margain Manautou Emilio, Exégesis del IVA Mexicano, Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
15. Méndez Galeana Jorge, Introducción al Derecho Financiero, Editorial Trillas, México, 2003.
16. C.P. Morales Villagran Vicente, Régimen fiscal para pequeños contribuyentes, Editorial Comunicación Mexicana S.A de C.V., México, 1998.
17. Pérez Becerril Alonso, Política e Impuestos, Ed. Porrúa, México, 2003.
18. Porras y López Armando, Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Textos Universitarios, México, 1976.
19. Quintana Valtierra Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, 1ª. Reimp. México, 1991.
20. Rebolledo Herrera Oscar, Introducción al Derecho Fiscal, Editorial Universidad de Juárez del Estado de Tabasco, México, 2002.
21. Reséndez Muñoz Eduardo, El impuesto al Valor Agregado en Francia y su Implantación en México, Editorial Talleres de la D. G. E. P., México, 1981.
22. Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, 3ª. Ed., México, 1998.
23. Rojo Chávez Juan José, Reformas Fiscales 1998, Editorial Sistema de Información contable y Administrativa computarizados, México, 1998.

DICCIONARIOS

1. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico, Editorial Porrúa, 6ª. Ed., México, 2004.

HEMEROGRAFIA

- Nuevo Consultorio Fiscal, numero 382, L. C. Padilla Hernández José y L. C. Jann Miguel Montes Barrios, Régimen Fiscal de los pequeños contribuyentes, estudio general, introducción.
- Diario Oficial de la Federación, 28 de abril de 2006, tercera sección, resolución miscelánea fiscal 2006.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. SISTA, México, 2004.
- Código Fiscal de la Federación, Ed. ISEF, México, 2006.
- Ley de Ingresos de la Federación, Editorial ISEF, 27ª. Edición, México, 2006.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, México, 2001.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, México, 2002.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial SISTA, 2004
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, 2006.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Editorial SISTA, 2005.