



**Universidad Nacional Autónoma
De México**

Facultad De Estudios Superiores Acatlán

Derecho

**ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON EL
IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO, CUANDO SU OBJETO DERIVE DE
ACTIVIDADES GRAVADAS POR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

T E S I S

Que para obtener el título de Licenciado en Derecho presenta:

Omar Cervantes Ocadiz

Asesor: Lic. Juan Blas Arriaga Huerta



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A **Dios**, por estar siempre a mi lado y ayudarme a encontrar la paz que más necesitaba cuando eran épocas adversas.

A mi padre, **Jesús Cervantes**, quien me enseñó que la relación de padre e hijo, no es una relación de poder de una persona sobre un menor, sino una relación de amor y apoyo; por que él fue mi primer amigo.

A mi madre, **Teresa Ocadiz**, por desvelarse a mi lado y por enseñarme que nunca es tarde para poder cambiar, ya que ella es una muestra viviente de esfuerzo y dedicación para lograr cambiar por amor.

A mis hermanos, **Oscar, Víctor, Héctor y Roberto**, quienes saben y me demostraron el verdadero concepto de hermandad.

A mi sobrino y ahijado, **Leonardo Cervantes**, quien me regaló una nueva luz de amor y ternura, que me enseñó lo hermoso que puede ser la vida.

A la mujer de mi vida, **Cintia Juárez**, quien me acompañó a lo largo de mi carrera, misma que me devolvió la fe en Dios y me ha demostrado vivir todas mis alegrías y sufrir todas mis tristezas.

A mi profesor, asesor y amigo, el **Lic. Juan Blas Arriaga**, quien me enseñó que los limites sólo tú los pones, y demostrarme en un momento de confusión, que no me había equivocado en decidir ser abogado.

A mis amigos, quienes con su apoyo en los momentos mas difíciles y por la alegría de aquellos recuerdos, me enseñaron que siempre estarán ahí.

Gracias a todos ustedes.

*"Estar solo, no se llama soledad...
es solo estar en compañía de
Dios."*

Omar Cervantes.

ÍNDICE.

Introducción.	7
<u>Capítulo I Las Principales Ideas Consideradas en el Proceso Legislativo del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.</u>	13
1.1.- Proceso Legislativo de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.	13
1.1.1.-Iniciativa del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.	20
1.1.2.- Dictamen de la Cámara de Origen (Cámara de Diputados).	29
1.1.2.1.- Principales Cambios propuestos.	30
1.1.3.- Discusión y aprobación en la Cámara de Origen.	37
1.1.4.- Dictamen de la Cámara Revisora (Cámara de Senadores).	40
1.1.5.- Discusión y aprobación en la Cámara Revisora.	43
<u>Capítulo II El Impuesto y sus Principios.</u>	46
2.1.- El Impuesto.	52
2.1.1.- Elementos del Impuestos.	66
2.1.1.1.- Objeto.	68
2.1.1.2.- Sujeto.	68
2.1.1.3.- Base.	69
2.1.1.4.- Tasa o tarifa.	70
2.1.1.5.- Época de Pago.	72

2.1.2.- Otros Conceptos.	74
2.1.2.1.- Acreditación del Impuesto.	74
2.1.2.2.- Compensación.	77
2.1.2.3.- Traslación.	79
2.1.2.4.- Retención.	80
2.1.2.5.- Comprobantes Fiscales.	82
2.2.- Principios de los Impuestos.	94
2.2.1.- Principios Tributarios de Adam Smith.	94
2.2.2.- El artículo 31 fracción IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.	101
2.2.2.1.- Principio de Proporcionalidad Tributaria.	104
2.2.2.2.- Principio de Equidad Tributaria.	106
<u>Capítulo III Análisis de los Elementos Legales del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que Respaldan el Trabajo de Tesis.</u>	110
3.1.- Sujeto y Objeto del Impuesto al Valor Agregado.	110
3.2.- Traslado del Impuesto al Valor Agregado.	144
3.3.- Retención del Impuesto al Valor Agregado.	147
3.3.1.- Sujetos obligados a retener el Impuesto al Valor Agregado.	148
3.3.2.- Taza de Retención.	150
3.4.- Sujeto y Objeto del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.	153
3.5.- Sujetos exentos del Impuesto al Depósito en Efectivo.	155
3.6.- Análisis del artículo 7 y 8 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.	159

<u>Conclusiones.</u>	164
<u>Bibliografía.</u>	172
<u>Legislación.</u>	173
<u>Fuentes Electrónicas</u>	173
<u>Otras Fuentes.</u>	173

INTRODUCCIÓN

El día 20 de junio de 2007, en ejercicio de sus facultades constitucionales, el Poder Ejecutivo Federal presentó ante la Comisión Permanente de la Cámara de Diputados, como parte integral de la Reforma Fiscal para el ejercicio 2008, la iniciativa de la Ley en contra de la Informalidad, la cual es el origen del hoy denominado Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

La creación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, según el Poder Ejecutivo Federal, obedece, a que los ingresos fiscales en nuestro país son excesivamente reducidos, considerando que la evasión fiscal ha aumentado en un 15%; misma que se ha realizado en una pluralidad de formas o estrategias, entre las cuales, el Ciudadano Presidente, resalta un amplio mercado informal, la prestación de servicios y la venta de bienes sin expedición de facturas, así como la creación de esquemas sofisticados para evadir el pago de contribuciones, entre otros.

Por lo anterior, el Ciudadano Presidente consideró crear un impuesto que no tan solo persiguiera un fin recaudatorio, sino que también cumpliera con un fin extrafiscal de control; tratando de crear un mecanismo que impulse al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta y evitar la evasión fiscal realizada a través de operaciones efectuadas mediante el manejo de dinero en efectivo.

Si bien es cierto, que el fin extrafiscal del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, encuentra fundamento en la facultad que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido al legislador para establecer

contribuciones que, aunado al propósito recaudatorio, tengan el de servir de instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desincentivar, también es cierto, que este impuesto, no debe dejar a un lado las Garantías de Legalidad, Equidad y Proporcionalidad, consideradas en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal y a través de las cuales se brinda a los mexicanos la certeza jurídica, respecto de la forma en que estos deben de contribuir al gasto público, evitando que las autoridades actúen de forma arbitraria.

La Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, regula el impuesto de nueva creación, el cual es un instrumento novedoso de control, cuyo objeto es gravar todos los depósitos en efectivo realizados en cuentas abiertas por el contribuyente en Instituciones del Sistema Financiero del país, sin considerar el origen de los mismos; por lo que podemos decir que en casos particulares, este impuesto representa una carga tributaria superior en comparación con aquella que venían soportando las personas físicas o morales que habitualmente reciben depósitos en efectivo en sus cuentas abiertas en las Instituciones del Sistema Financiero, teniendo que soportar de igual forma el costo financiero que de ésta contribución deriva, cuando en su caso proceda el acreditamiento, compensación o devolución del remanente.

El tema del trabajo de tesis que se presenta, toma su relevancia en la importancia y necesidad de establecer en el país, un sistema que permita combatir la evasión fiscal, derivada de operaciones efectuadas en efectivo, siempre que este sistema acate lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, para mantener el estado de derecho de este país y dar la certeza jurídica al contribuyente de que efectivamente va a contribuir de manera proporcionalidad y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo, el que hoy realiza este trabajo de tesis, asegura que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, violenta la Garantía de

Proporcionalidad Tributaria, al considerarse como parte de en su *base gravable*, las cantidades que no forman parte de la *capacidad contributiva* del sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, como son aquellas cantidades depositadas en efectivo por quien adquiera un bien, lo use o lo goce temporalmente o en su caso reciba un servicio independiente, por concepto del pago de la prestación pactada mas el pago del Impuesto al Valor Agregado trasladado.

Por lo tanto, el objetivo que se persigue en el presente trabajo de tesis, es demostrar que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, violenta la Garantía de Proporcionalidad Tributaria, al considerar como parte de su base gravable, cantidades que no forman parte de la verdadera capacidad del sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria para contribuir al gasto público, cuando este obtenga ingresos mediante depósitos en efectivo efectuados por su cliente, derivados del pago por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce de bienes, siempre y cuando por estos actos o actividades se cobre el Impuesto al Valor Agregado trasladado.

Aunado a lo anterior y una vez que se demuestre la inconstitucionalidad del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, se propondrá la estructura legal que permita que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo sea un medio real de control en contra de la elusión y evasión de impuestos, salvaguardando las Garantías Tributarias previstas en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal.

Para poder cumplir con nuestro objetivo planteado in supra, resulta imperante resolver las siguientes interrogantes que se encuentran al margen de la investigación:

- Las cantidades cobradas por el traslado del Impuesto al Valor Agregado y depositadas en efectivo por las personas que

adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios ¿Forman parte de la base gravable del Impuesto a los Depósitos en Efectivo?

- Las cantidades cobradas por el traslado del Impuesto al Valor Agregado y depositadas en efectivo por las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, ¿Representan algún incremento en la capacidad contributiva del contribuyente del Impuesto a los Depósitos en Efectivo,
- Sí el Impuesto al Valor Agregado cobrado bajo el amparo de la figura jurídica de traslado, forma parte de la base gravable del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, ¿Esto se traduce en una violación a la Garantía de Proporcionalidad Tributaria?

Es importante puntualizar que el presente trabajo se ha desarrollado con apoyo de la investigación documental o conocida por algunos autores como una investigación indirecta, por lo que nuestra investigación se caracteriza por el empleo predominante de todo tipo de documentos, como fuentes de información.

La metodología empleada a lo largo de nuestra investigación, es aquella que el Licenciado Luis Ponce de León¹ denominó como metodología procesal para la interpretación complementación y aplicación de derecho, partiendo de la hermenéutica jurídica del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, ya que se considera que con el empleo de la metodología seleccionada, se podrá analizar a profundidad un hecho real y concreto que acontece en nuestro país, el cual por tratarse de la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto publico, va íntimamente ligado con la definición de justicia y seguridad jurídica.

¹ Ponce de León, Luis, “*Metodología del Derecho*”, México, Editorial Porrúa, 2002.

Por lo tanto, para lograr una mejor comprensión del tema y del planteamiento del problema, se ha decidido desarrollar el trabajo de tesis a lo largo de tres capítulos, el primero de ellos, denominado “Las Principales Ideas Consideradas en el Proceso Legislativo del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, el segundo “El Impuesto y sus Principios” y el tercer y último capítulo denominado “Análisis de los Elementos Legales del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que Respaldan el Trabajo de Tesis”.

En el primer capítulo denominado “Las Principales Ideas Consideradas en el Proceso Legislativo del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, se desarrolla el análisis de las ideas más importantes para nuestro tema, que fueron tomadas en cuenta a lo largo del proceso legislativo del cual nace la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, lo que nos permitirá identificar los objetivos, razones, necesidades y alcances que fueron considerados para establecer la estructura del nuevo impuesto.

Tomando en consideración que el tema central de la tesis, radica en la inconstitucionalidad de un impuesto, el cual es la figura tributara por excelencia, se decidió que en el segundo capítulo se establecieran los conceptos que nos permitan conocer los elementos integrantes del impuesto, así como también aquellas otras figuras tributarias que toman relevancia para cumplir con el objetivo planteado, sin embargo, también se decido completar el capítulo, llevando acabo un análisis de los principios tributarios según los trabajos del economista Adam Smith que en gran medida fueron retomados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, para poder así estar en aptitud de calificar de inconstitucional el Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

En el tercer y último capítulo, con apoyo de los conceptos abordados en el segundo de los capítulos, se identifican los elementos del Impuesto al

Valor Agregado y del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que toman relevancia para tratar el tema del trabajo y conocer en el caso en concreto, los elementos que me permitirán llegar a una conclusión acertada y demostrar que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo deviene de inconstitucional al violar la Garantía Constitucional de Proporcionalidad Tributaria.

CAPÍTULO I

Las Principales Ideas Consideradas en el Proceso Legislativo del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

¡Duro, duro!, ¡Te quiero!, ¡No hagas eso!, ¡Nos sentimos muy orgullosos de ti!

Mis Padres.

1.1.- PROCESO LEGISLATIVO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.

El Impuesto a los Depósitos en Efectivo, es una contribución planeada y estructurada de tal forma, que permite al Estado establecer un control sobre los ingresos obtenidos mediante el flujo de efectivo ante las instituciones bancarias y no declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por lo que podemos decir que se trata de un impuesto novedoso, ya que no tiene su origen en algún otro impuesto desarrollado con anterioridad en sistemas tributarios extranjeros.

Por lo anterior, no existen antecedentes reales y concretos que nos brinden un panorama aproximado del impacto jurídico y económico ocasionado por el establecimiento de una contribución cuya naturaleza sea semejante al Impuesto a los Depósitos en Efectivo; por lo tanto no podemos

conocer alguna idea que haya sido considerada en sistemas tributarios extranjeros que nos permita un mejor desarrollo del trabajo de tesis, por lo que en el presente capítulo, se llevara acabo el análisis de las ideas que motivaron la creación del nuevo impuesto y conocer con exactitud cual fue el alcance planeado para el mismo.

Para poder entrar con plenitud al tema que abordaremos a lo largo del presente capítulo, es necesario precisar que la idea de establecer un mecanismo que impulse al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta y evitar la evasión fiscal, es el resultado de los trabajos realizados durante la Convención Nacional Hacendaría (CNH) celebrada durante los años de 2004 y 2005, en la cual se busco obtener resultados a corto, mediano y largo plazo, en cuanto hace a las incidencias de las haciendas públicas y el federalismo hacendario en los Estados Unidos Mexicanos.

Aunque para el desarrollo del trabajo de tesis no es relevante conocer la estructura de la Convención Nacional Hacendaría, tomé la decisión de incluirla, toda vez que considero que es importante identificar la raíz de la idea de establecer un impuesto cuyo objeto fuera gravar los depósitos en efectivo.

La Convención Nacional Hacendaría está integrada por cinco órganos, los cuales, su jerarquía, son:

1.- Consejo Directivo, el cual funge como un órgano decisorio, de representación y dirección, mismo que se encuentra integrado de la siguiente manera:

- Presidente de la República.
- Por seis Gobernadores titulares y seis Gobernadores suplentes designados por la Conferencia Nacional de los Gobernadores (CONAGO).²

² Conferencia Nacional de Gobernadores, <http://www.conago.gob.mx/>, México, 09 de Junio de 2008

- El Presidente de la Cámara de Diputados, el cual podrá ser sustituido por el diputado que el mismo designe.
- El Presidente de la Cámara de Senadores, quien podrá ser sustituido por el senador que el mismo designe.
- Cuatro servidores públicos federales titulares y cuatro servidores públicos federales suplentes, los cuales deberán ser designados por el Presidente de la República.
- Tres diputados locales que fungirán como titulares y tres diputados locales que fungirán como suplentes; designados por la **Conferencia Mexicana de Congresos y Legisladores Estatales**, y;
- Tres presidentes municipales que fungirán como titulares y tres presidentes municipales que fungirán como suplentes; los cuales son designados por la **Conferencia Nacional de Municipios de México**.

2.- Dirección Ejecutiva, el cual es el órgano que tiene a su cargo la supervisión operativa, de los trabajos que se realicen dentro de la Convención Nacional Hacendaría.

3.- Coordinación Técnica, la cual tiene a su cargo la función de coordinar la metodología en desarrollo de los trabajos de mesas y comisiones técnicas.

Esta coordinación, se encuentra integrada por la versión ampliada de la **Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF)**, es decir por el **Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF)**, integrado por la **Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)** y el **Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC)**.

4.- Mesas de Análisis y Propuesta, las cuales están organizadas en temas generales y subtemas, de la siguiente manera:

a).- Mesa I.- Gasto Público.

1. Redefinición y reasignación de competencias, atribuciones y responsabilidades entre los órdenes de gobierno.
2. Presupuesto.

b).- Mesa II.-Ingresos.

1. Redistribución de potestades tributarias conforme al nuevo federalismo.

2. Fortalecimiento de las finanzas públicas federales, estatales y municipales.
3. Simplificación de la legislación fiscal.

c).- Mesa III.-Deuda pública.

1. Financiamiento.
2. Banca de desarrollo.
3. Sistema pensionarios

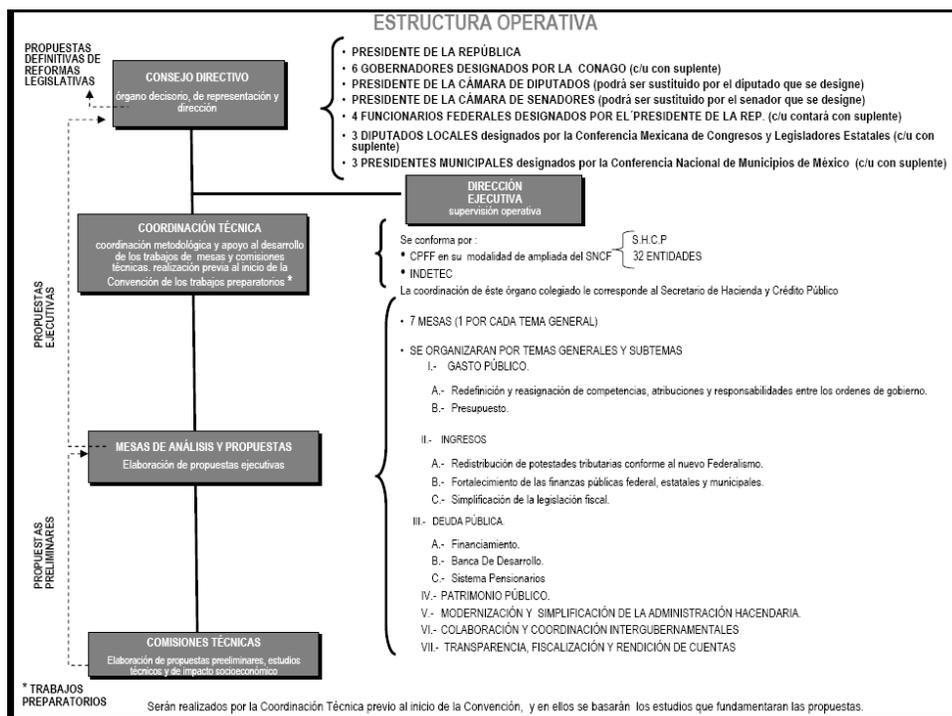
d).- Mesa IV.-Patrimonio público.

e).- Mesa V.-Modernización y simplificación de la administración hacendaría.

f).- Mesa VI.-Colaboración y coordinación intergubernamentales, y;

g).- Mesa VII.-Transparencia, fiscalización y rendición de cuentas.

5.- **Comisiones Técnicas**, las cuales tienen a su cargo la elaboración de las propuestas preliminares, estudios técnicos y de impacto socioeconómico, de los trabajos efectuados por las Mesas de Análisis y Propuestas y de las Decisiones que en su caso tome el Consejo Directivo.



Como podemos observar de la estructura orgánica de la Convención Nacional Hacendaría, la Mesa de Análisis y Propuesta identificada con el número II, tiene a su cargo el estudio de los INGRESOS, en específicos aquellos que se desarrollaron en los subtemas llamados *Fortalecimiento de las Finanzas Públicas Federales, Estatales y Municipales* y *Simplificación de la Legislación Fiscal*, por lo que podemos afirmar que la primer idea de establecer una contribución que impactará a los depósitos en efectivo en cuentas abiertas ante los bancos, surge del diagnóstico, que permitió a la Convención identificar la situación que guardan los ingresos públicos en los diferentes niveles de gobierno: Federación, Estados y Municipios.³

La Mesa II, concluyó que los ingresos fiscales del país, en los tres niveles de gobierno, resultan reducidos, acusando seis diversas causas o puntos, que según esta mesa, deben atacarse con medidas exactas, aumentado la recaudación de los ingresos señalados.

De la afirmación anterior, podemos observar que el interés primario de establecer un Impuesto de control, es el de obtener un mayor ingreso que le permita al Estado llevar acabo el ideal del bien común, dicho en otras palabras, aunque el impuesto tenga un fin extrafiscal, este no podrá deslindarse de su naturaleza recaudatoria, ya que ésta es una característica predominante en cualquier contribución, lo que indudablemente implica que los impuestos, ya sea que persigan un fin extrafiscal o no, deberán de observar las Garantías Constitucionales previstas en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.

Se confirma que el origen del Impuesto a los Depósitos en Efectivo surge de una idea recaudatoria desarrollada por la Mesa II, ya que ésta confirma que una de las causas de la deficiencia de las finanzas publicas, **es la insuficiencia de los ingresos fiscales del país**, ya que en relación con diversos países del mundo, los ingresos fiscales de los Estados Unidos

³ Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, <http://www.indetec.gob.mx/>, México, 09 de junio de 2008.

Mexicanos, son extremadamente escasos, toda vez que según datos aportados por la Mesa II, solamente llegan al 17.5% del Producto Interno Bruto(PIB), mientras que otros países como Brasil obtiene el 21.37%; Alemania el 26.96%; Estados Unidos el 28.96%; Suiza el 32.08%; Bélgica el 33.42%; Austria el 33.47%; Australia el 37.30%; y Canadá el 39.07%.⁴

La Mesa II, entre otras causas, determina que la insuficiencia de recursos tributarios, es ocasionada por:

- 1.- Un deficiente diseño legislativo de los impuesto,
- 2.- Insuficiencias en las administraciones tributarias.
- 3.- Tolerancia excesiva a la economía informal

Cabe destacar, que para los efectos del presente trabajo, únicamente se consideraron las tres causas enumeradas anteriormente, toda vez que son las más importantes para el desarrollo de nuestro tema.

En cuanto a la afirmación que acusa al diseño legislativo del impuesto como deficiente, se puede decir que es en razón de que las leyes tributarias en primer término se encuentran redactadas con un excesivo tecnicismo que en algunas ocasiones no se permite una interpretación adecuada de su contenido, lo que puede terminar en el incorrecto pago de las contribuciones, ya sea pagándose una cantidad mayor a la que se estaba obligado o en su caso realizar el pago parcial del impuesto.

Por lo que hace a las insuficiencias de las administraciones tributarias, toma una vital importancia en el desarrollo del presente trabajo, toda vez que hay que recordar que la obligación o facultad de recaudar el Impuesto a los Depósitos en Efectivo fue otorgada a las Instituciones del Sistema

⁴ Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, <http://www.indetec.gob.mx/>, México, 09 de junio de 2008.

Financiero, buscando la forma de desahogar el trabajo de las administraciones tributarias y tratar de hacer más cómodo el pago del impuesto.

Sin embargo, como se dijo en líneas anteriores, este punto es de vital importancia, ya que se otorga una obligación o facultad recaudatoria a una institución financiera, que ante la necesidad de evitar formalismos jurídicos-tributarios que pudieran implicar un conflicto de interpretaciones entre las diversas instituciones del sistema financiero, es que se llevó a cabo una estructura simple del impuesto, de tal forma que su cálculo y recaudación no implicaran problemas para los bancos.

Ahora bien, en cuanto a la última de las causas señaladas por la Mesa II de la Convención Nacional Hacendaría, en mi opinión es el punto medular del origen del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y de que este impuesto haya sido estructurado de tal forma que se dejó de valorar el verdadero alcance en relación con las demás contribuciones.

Los actores principales que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo busca impactar en su planeación, fue aquellos sujetos cuyos ingresos derivan del comercio informal, mismo que han sido tolerados por las autoridades fiscales de una forma excesiva y que ha representado un hoyo en las finanzas públicas, ya que no tan sólo dejan de ser contribuyentes cautivos, sino que aunado a eso, ha sido causa importante de que la cultura del empleo se vea considerablemente reducida.

Ante la urgencia del gobierno de frenar el comercio informal, se planeo y se estructuró un impuesto que permitiera el control sobre aquellos ingresos no declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, que hayan sido obtenidos mediante las prácticas del comercio informal, que en consecuencia representaría un incremento en los ingresos tributarios; sin embargo las ideas que emanan de la Convención Nacional Hacendaría resultaron incompletas ya que se dejó de observar sectores productivos, no

tan solo de ingresos si no de empleos, que además son contribuyentes regulares.

1.1.1.-Iniciativa del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

El día 20 de junio de 2007, el Poder Ejecutivo Federal a través del Ciudadano Presidente Felipe de Jesús Calderón Hinojosa, en ejercicio de la facultad contenida en la fracción I del artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicano, presentó ante la Comisión Permanente, la iniciativa que contenía el proyecto de la Ley del Impuesto Contra la Informalidad, como inicialmente fue llamado al Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

La Iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo, obedece a que el Gobierno Federal, ha desarrollado una serie de acciones en materia tributaria, para evitar en la Nación los contrastes económicos y un mayor y justo ámbito impositivo, tomando como punto de referencia los trabajos llevados a cabo por la Mesa II de la Convención Nacional Hacendaría del año 2004, partiendo de la idea recaudatoria, de que los ingresos tributarios del país resultan reducidos en comparación con las necesidades del Estado.

Por lo anterior, al desarrollarse la iniciativa de ley que nos interesa, se pretendió implementar un mecanismo fiscal que permitiera aumentar la recaudación de los los ingresos fiscales, impidiendo las practicas de evasión fiscal, en busca de una cultura de responsabilidad entre los contribuyentes, en quienes se sembraran la confianza de que el uso de los recursos fiscales será destinado efectivamente al gasto público, bajo un estricto sistema de rendición de cuentas, a través del cual el Estado haga del conocimiento de la sociedad, la información real de las cantidades recaudadas y su destino, como Rodolfo R. Spisso sostiene *“una de las cuestiones a considerar en el*

análisis de la legitimidad del régimen tributario es la proporción que debe existir entre la carga tributaria y los beneficios que recibe la comunidad del Estado”⁵; por lo que el Ejecutivo Federal, puntualiza que en consecuencia de esto debe fomentarse una política fiscal respetuosa de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, los cuales se deben reflejar en las Leyes y Reglamentos de la materia tributaria.

Así tenemos que el objetivo principal del Impuesto contra la Informalidad, como un impuesto de control, era acabar la gran tolerancia que el Estado había mantenido en favor del comercio informal, toda vez que los sujetos que se dedican a esa actividad, no se encuentran activos en el Registro Federal de Contribuyentes y cuyos ingresos no son declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, con lo que se causa un hoyo en las finanzas públicas.

Por lo anterior, podemos decir que se decidió que el impuesto de nueva creación fuera **una contribución complementaria al Impuesto Sobre la Renta** que a su vez sirviera como medida auxiliar de control contra la evasión fiscal, realizadas en actividades informales y mediante operaciones en efectivo, por lo que se determinó que el objeto del impuesto fuera gravar las cantidades depositadas en efectivo en cuentas abiertas en instituciones bancarias, mediante la aplicación de una tasa del 2% y así poder impactar el flujo de efectivo de aquellos sujetos cuya forma de obtener ingresos era mediante la activación de una economía informal.

Lo anterior, puede observarse de manera clara en el contenido del primer párrafo del artículo 1 de la iniciativa presentada, ya que del mismo se puede observar que *“Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto contra la informalidad respecto de todos los depósitos en*

⁵ SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional", Buenos Aires, Editorial Depalma, 2000, Pág. 18.

*efectivo, en moneda nacional o extranjera, que reciban en cualquier tipo de cuenta que tengan en las instituciones del sistema financiero"*⁶

La determinación del objeto del impuesto de nueva creación es una de las ideas que nos permite concluir que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo deviene de inconstitucional, toda vez que el referido objeto deja de atender el verdadero origen de los ingresos depositados en efectivo, lo que en un momento podría ocasionar perjuicio fiscal en contra de los contribuyentes regulares como se demuestra en el presente trabajo de tesis.

Ahora bien, como ya se ha dicho en párrafos anteriores, el Impuesto contra la Informalidad fue estructurado de tal forma que sirviera como una extensión del Impuesto sobre la Renta, toda vez que el Ciudadano Presidente, consideró que mediante el comercio informal únicamente se estaba dejando de enterar al fisco, ingresos no declarados para efectos del último impuesto, ya que a lo largo de la iniciativa presentada, se puede apreciar que el panorama planteado y que motivó la iniciativa, sólo atendía al referido impuesto.

Lo anterior, es confirmado por el propio Ejecutivo Federal, quien al momento de delimitar los depósitos que no son objeto del Impuesto, declara que los depósitos realizados mediante cheque o transferencia no pueden formar parte del objeto del objeto del Impuesto contra la informalidad, toda vez que las operaciones efectuadas a través de estos medios, *"permiten un control del origen y destino de los recursos objeto del depósito, por lo que las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pueden verificar el origen de los recursos depositados, así como el debido cumplimiento de las obligaciones en materia del impuesto sobre la renta"*⁷, toda vez que los sistemas bancarios permiten conciliar los ingresos obtenidos con aquellas actividades realizadas, para efectos del Impuesto sobre la Renta. Puntualizando la firme intención del Ejecutivo Federal, de únicamente

⁶ Cámara de Diputados, <http://diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008

⁷ Ibidem.

considerar la relación del impuesto propuesto con el Impuesto sobre la Renta.

Por lo tanto considero que el Poder Ejecutivo Federal, perdió el panorama real de la situación que actualmente predomina en nuestra Nación, toda vez que limitó el alcance de su iniciativa a la evasión del Impuesto sobre la Renta, dejando de valorar que mediante el comercio informal, además de dejar de enterar el Impuesto sobre la Renta, se evadían otras contribuciones, como pueden ser el Impuesto General Importación, Derecho de Trámite Aduanero y el Impuesto al Valor Agregado.

La precisión que realizó el Ejecutivo Federal, en cuanto que el impuesto de nueva creación fuera un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta, tiene una relación con la inconstitucionalidad objeto de estudio del presente trabajo, ya que como se dijo en el párrafo que antecede, la idea inicialmente fue limitada y se dejó de valorar la estructura global del sistema tributario del país, sin haber hecho un examen real del alcance del impuesto propuesto podía tener con distintas contribuciones.

Cabe destacar, que de la iniciativa presentada ante el Congreso, el Ejecutivo Federal si valoró el impacto que podría ocasionar el Impuesto contra la Informalidad, a aquellos contribuyentes regulares del Impuesto sobre la Renta, toda vez que del contenido de los artículos 5 y 6, se previó un sistema de acreditamiento del impuesto en estudio en contra el pago provisional o definitivo del Impuesto sobre la Renta, para que de esta manera se pueda evitar un impacto económico al contribuyente y un costo financiero del gravamen, toda vez que el contribuyente que cause Impuesto Sobre la Renta, absorberá el impacto económico del Impuesto contra la Informalidad, mediante el acreditamiento de este último contra el monto del primer impuesto.

Con lo anterior, se buscó que el impuesto de nueva creación no representara un peso tributario mayor a los contribuyentes regulares, sin embargo, dicho sistema de acreditamiento resultó insuficiente, toda vez que dicho sistema únicamente pretendió evitar el impacto que se pudiera causar al Impuesto sobre la Renta, quedando de manifiesto nuevamente, la visión limitada del Ejecutivo Federal, de atender únicamente el Impuesto sobre la Renta y no así el impacto que el Impuesto contra la Informalidad pudiera ocasionar a otras contribuciones.

Ahora bien, por la misma insistencia del Ejecutivo Federal, de atender únicamente al alcance del Impuesto contra la Informalidad en relación con el Impuesto sobre la Renta, se decidió exentar del gravamen aquellas personas que no tengan un fin lucrativo, para efectos del Impuesto sobre la Renta, esto en términos del Título III “Del Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos” de la Ley del impuesto señalado en líneas anteriores, que de cuyos artículos 95 y 102⁸ podemos apreciar que personas son consideradas con fines no lucrativos:

1. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
2. Asociaciones patronales.
3. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, así como los organismos que las reúnan.
4. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
5. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
6. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de ésta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las

⁸ *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, México, Ediciones fiscales ISEF, 2008.

comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:

- a)** La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.
- b)** La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.
- c)** La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.
- d)** La rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes.
- e)** La ayuda para servicios funerarios.
- f)** Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.
- g)** La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.
- h)** Apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos.

- 7.** Sociedades cooperativas de consumo.
- 8.** Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sean de productores o de consumidores.
- 9.** Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.
- 10.** Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.
- 11.** Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
- 12.** Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las siguientes actividades:

- a) La promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía.
 - b) El apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas de conformidad con lo señalado en el inciso anterior.
 - c) La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país.
 - d) La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.
 - e) El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.
- 13.** Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.
- 14.** Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.
- 15.** Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.
- 16.** Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.
- 17.** Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 98 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 18.** Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

- 19.** Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico. Dichas sociedades o asociaciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos en los términos de la misma Ley.
- 20.** Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Dichas asociaciones y sociedades, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.
- 21.** Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, quienes tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de Ley.

La Federación, los Estados, los Municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación, sólo tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo tendrán las obligaciones a que se refiere este artículo y las que establecen los dos últimos párrafos del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Otros sujetos, que la Iniciativa de Ley consideró como exentos, son aquellas personas que desarrollen un trabajo diplomático en nuestro país, tales como agentes diplomáticos y consulares, entre otros equiparables, toda vez que estos también se encuentran exentos del Impuesto sobre la

Renta, en términos del artículo 108, fracción XII, de la Ley que regula el señalado impuesto.

Lo anterior obedece a la insistencia una vez mas el Poder Ejecutivo, que el impuesto propuesto tiene la característica de ser un gravamen de control del flujo de efectivo y no busca repercutir en aquellos contribuyentes respecto de los cuales el origen de sus depósitos es identificable o son personas exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, sin embargo no considera a contribuyentes regulares, a quienes el impuesto de nueva creación, podría causarles un perjuicio grave mediante el costo financiero del Impuesto contra la Informalidad.

Por último, en cuanto hace al tercer y último punto que considero como origen de la inconstitucionalidad en estudio en el presente trabajo, fue el hecho de que el Impuesto contra la Informalidad, es un impuesto que puedo denominar, impuesto simplificado, cuyo cálculo no representa un conflicto de interpretaciones y se permite una determinación y cobro pronto y fácil, mas aun cuando la facultad de recaudación del impuesto de referencia, fue delegada⁹ a una institución privada, como lo son los bancos, tal y como se puede observar de la fracción I del artículo 4 de la iniciativa presentada, de cuyo contenido se puede observar:

Artículo 4. Las instituciones del sistema financiero tendrán las siguientes obligaciones:

I. Recaudar el impuesto contra la informalidad en el momento en el que reciban el depósito de que se trate y enterarlo en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se dice que lo anterior tiene relación con el tema del trabajo de tesis, toda vez que se considera, que en razón de la estructura simplificada del impuesto para facilitar la recaudación del mismo, es una de las causas que

⁹ La figura de la “delegación de facultades” es una figura jurídica propia del Derecho Administrativo, sin embargo fue retomada en el presente trabajo para ejemplificar el tema que nos interesa.

el impuesto de valorar aspectos relevantes de impacto del mismo, como es en el caso que nos interesa.

Una vez señaladas las consideraciones del Poder Ejecutivo Federal, con base en lo precisado texto de la Iniciativa de Ley del Impuesto contra la Informalidad y las cuales se encuentran involucradas de manera directa con el trabajo de tesis, se dice que con fundamento en los artículos 71, fracción I y 72, apartado H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sometió a la consideración del Honorable Congreso de la Unión la Iniciativa de Ley del Impuesto contra la Informalidad.

1.1.2.- DICTAMEN DE LA CÁMARA DE ORIGEN (CÁMARA DE DIPUTADOS).

Con fundamento en el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el día 21 de Junio de 2007, fue remitida la Iniciativa de Ley del Impuesto contra la Informalidad, a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, quien en esta ocasión fungió como Cámara de Origen, en términos del apartado H del ya señalado artículo 72, toda vez que la iniciativa de ley presentada, es parte integral de la reforma hacendaría para el ejercicio 2008.

Según se desprende del cuerpo del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, publicado en la Gaceta Parlamentaria del día 12 de septiembre de 2007, desde el día 27 de junio hasta el 1 de agosto del año 2007, la Comisión de Hacienda y Crédito Público celebró 15 reuniones de trabajo con diversos sectores económicos, sociales y académicos del país, quienes con sus propuestas contribuyeron a enriquecer la Iniciativa

presentada por el Ejecutivo Federal, permitiendo de esa forma una estructura que en apariencia es adecuada, para cumplir con los fines planteados por el C. Presidente Felipe de Jesús Calderón Hinojosa.

Derivado de los trabajos anteriores, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Origen, tuvo a bien desarrollar su dictamen, promoviendo una serie de cambios en la Iniciativa presentada por el Presidente Constitucional el Licenciado Felipe de Jesús Calderón Hinojosa.

1.1.2.1.- PRINCIPALES CAMBIOS PROPUESTOS.

Una vez concluidos los trabajos de la Comisión Dictaminadora, tuvo a bien a realizar una serie de consideraciones que fueron del conocimiento de los Diputados, a través de la publicación del dictamen el día 12 de septiembre del 2007 en la Gaceta Parlamentaria.

Las consideraciones de la Comisión Dictaminadora fueron señaladas en el apartado C del dictamen, mismo que fue desglosado de la siguiente manera:

C. CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN

- c.1.** Características.
- c.2.** Sujetos y Objeto.
- c.3.** Supuestos en los que no se pagará el impuesto.
- c.4.** Base y Tasa.
- c.5.** Obligaciones.
- c.6.** Acreditamiento, compensación y devolución.

- c.7. Cofitularidad de Cuentas.
- c.8. Entrada en Vigor.
- c.9. Denominación del Impuesto y de la Ley.
- c.10. Impacto presupuestario.

Es oportuno precisar, que para el desarrollo del tema que nos ocupa, únicamente se consideraran, los puntos que afectan directamente al trabajo de tesis.

Características.

En cuanto a las características del impuesto propuesto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, coincide con el Poder Ejecutivo Federal, manifestando que considera oportuno establecer un impuesto, el cual sea una extensión del Impuesto Sobre la Renta y permita un control sobre aquellas personas que omiten el pago de este último impuesto, a través de practicas evasivas.

Lo anterior, es justificado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en el hecho de que el impuesto propuesto, además de perseguir un fin recaudatorio, el mismo atiende a determinados fines extrafiscales, bajo la función de identificar las personas que dejan de pagar sus impuestos, sobre aquellos ingresos obtenidos y no declarados como consecuencia directa de practicas evasivas y efectuadas por medio del flujo de efectivo que afectan directamente a la obtención de ingresos por parte del Estado.

Bajo el mismo contexto, la Comisión dictaminadora, piensa que debe impactarse a aquellas personas dedicadas al comercio informal que interactúan a través de operaciones financieras efectuadas en los bancos del país, quienes no podrán acreditar ni compensar el impuesto en estudio.

Como podemos apreciar claramente, la postura de la Comisión dictaminadora, parte de la misma idea propuesta por el Poder Ejecutivo Federal, en cuanto busca impactar a las personas dedicadas al comercio informal, quienes dejan de declarar sus ingresos para los efectos del Impuesto sobre la Renta, sin embargo como se ha sostenido, esta visión resulta parcial, toda vez que al no distinguir como sujetos del impuesto, aquellas personas que no se encuentren en estado activo en el Registro Federal, el Impuesto contra la Informalidad, no tan solo impacta a los evasores del impuesto, si no que de la misma forma, serán sujetos del impuesto, aquellos contribuyentes regulares.

Aunado a lo anterior, cabe recordar que se ha dicho que no únicamente el Impuesto sobre la Renta, es la contribución que se evade con el ejercicio del comercio informal, lo que viene a demostrar que la visión que nace de la Convención Nacional Hacendaría y retomada a lo largo del proceso legislativo de la Ley del Impuesto contra la Informalidad, resulta parcial e insuficiente, toda vez que se deja de ver la situación real que acontece en el país, en cuanto la fuerte evasión de impuestos mediante practicas ilegales de comercio.

No es óbice, el hecho de que se haya establecido un sistema de acreditamiento del Impuesto contra la Informalidad en contra del Impuesto sobre la Renta, toda vez que la solución propuesta en un inicio por el Poder Ejecutivo, deja de atender el efecto causado en contribuciones distintas al Impuesto sobre la Renta, tal y como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, el cual sé vera afectado por la creación del nuevo impuesto, tal y como a lo largo el presente trabajo se demostrará.

Sujetos y Objeto.

En cuanto el objeto del Impuesto, se puede decir que la Comisión de Hacienda y Crédito Público, mantuvo la misma idea del Poder Ejecutivo de gravar todos y cada uno de los depósitos en efectivo que se hayan

realizado en cuantas abiertas en instituciones bancarias, sin tomar en cuenta el origen de estos y estar en posibilidad de determinar si estos, son ingresos que incrementan el patrimonio del contribuyente, es decir si estos ingresos son manifestación de la capacidad contributiva del sujeto.

Sin embargo cabe destacar que la Comisión de Hacienda y Crédito Público, si hace una extensión en cuanto al control que se pretende establecer con el Impuesto contra la Informalidad, toda vez que realiza una ampliación al objeto del impuesto, considerando como depósitos en efectivo, aquellas adquisiciones de efectivo a través de cheques de caja, ya que estas operaciones pueden considerarse como efectivo y de los cuales no se puede identificar su origen, lo que en un momento dado, permitiría practicas elusivas, al sustituir operaciones en efectivo, por operaciones a través de este tipo de cheques.

Bajo el mismo concepto la que dictamina puntualiza, que no deben de considerarse estos cheques de caja en el supuesto normativo contenido en la fracción III del artículo 2 de la Ley que se dictaminó (Ley del Impuesto contra la Informalidad), que preceptúa:

Artículo 2. No estarán obligadas al pago del impuesto contra la informalidad:

...

III. Las personas físicas y morales, por los depósitos en efectivo que reciban, hasta por un monto acumulado de \$20,000.00, en cada mes del ejercicio fiscal.

Por el excedente de dicha cantidad, se pagará el impuesto contra la informalidad en los términos de esta Ley.

...

Los cheques de caja deben gravados por el nuevo impuesto por cualquier monto que sea, esto debido a que *“sería complejo para las instituciones del sistema financiero controlar y registrar las adquisiciones de los cheques citados por cada persona; tales cheques pueden ser adquiridos sin necesidad de tener una cuenta abierta en la institución de que se trate; en tales circunstancias, no es posible determinar el momento en el que se rebasa el umbral de \$25,000.00 a que hará referencia la fracción invocada;*

las autoridades fiscales no podrían fiscalizar dicho impuesto, y (v) éste podría eludirse a través de la adquisición en efectivo de cheques de caja".¹⁰

Obligaciones.

Del artículo 4 en su fracción I del proyecto de Ley exhibido por el Presidente Constitucional, se aprecia claramente que son las instituciones del sistema financiero, las obligadas a realizar la recaudación del Impuesto contra la Informalidad, debiendo realizar dicha recaudación en el momento de que sea efectuado el depósito en efectivo.

La Comisión consideró, oportunas las obligaciones de las instituciones del sistema financiero, sin embargo manifiesta su opinión en contrario en cuanto el momento y el modo en el que estas instituciones deberán recaudar y enterar el Impuesto contra la Informalidad, considerando que lo más conveniente es que el momento de recaudación sea el último día del mes de que se trate, toda vez que es el momento en que efectivamente la institución conocerá si el monto de los depósitos efectivos supera el monto propuesto por la Comisión Dictaminadora de 25 mil pesos acumulados en todas las cuentas abiertas en una misma institución bancaria.

Así mismo, señala la dictaminadora, que es conveniente otorgar la facultad a las instituciones del sistema financiero, de recaudar algún adeudo por concepto del impuesto en estudio, dependiendo de los fondos que existan en la cuenta o cuentas bancarias del contribuyente; así como determinar la responsabilidad solidaria de las instituciones de los montos no recaudados, cuando ésta no envíe a las autoridades fiscales el informe que contenga el monto pendiente a recaudar.

Lo anterior, deja claramente expuesto, la intención de simplificar el cobro y control del Impuesto contra la Informalidad, estableciendo para efectos de las facultades de recaudación de las instituciones bancarias, un

¹⁰ Cámara de Diputados, Gaceta Parlamentaria, 12 de septiembre de 2007.

periodo preciso y exacto en que se deberán ejercer, sin embargo, nuevamente no se obliga a las instituciones bancarias, a atender el origen de los depósitos en efectivo, es decir, solo se instruyen a dichas instituciones, para que una vez concluido el mes de que se trate, realicen la recaudación de impuesto causado.

Por cuanto hace, a la facultad de ejecutar los adeudos por concepto del impuesto, propuesta por la Comisión dictaminadora, es con el fin de impedir que los contribuyentes vacíen las cuentas antes del cierre del mes, con el objeto de evitar el cobro del impuesto, lo cual toma una gran relevancia para nuestro tema, ya que se dice que el impuesto de nueva creación es inconstitucional, por considerar en su base gravable las cantidades depositadas en efectivo que correspondan al pago del Impuesto al Valor Agregado trasladado, impidiendo al contribuyente retirar dichas cantidades para su pago, ya que éstas fueron consideradas para efectos de cálculo del Impuesto contra la Informalidad, por lo que aun en el supuesto no concedido de que se llegase a retirar las cantidades cobradas por traslado del Impuesto al Valor Agregado, con motivo de realizar el pago correspondiente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el impacto causado por el Impuesto contra la Informalidad, seguirá siendo el mismo.

Acreditamiento, compensación y devolución.

El rubro de “acreditamiento, compensación y devolución”, es uno de los más importantes para el desarrollo del trabajo de tesis, ya que bajo este título se realizaron una serie de cambios interesantes, como a continuación veremos.

Como se ha señalado en párrafos anteriores, el Ejecutivo Federal, presentó una iniciativa de ley, con la cual pretende crear un impuesto de control, sin que este repercuta entre los contribuyentes regulares, por lo que estableció un sistema de acreditamiento del llamado Impuesto contra la

Informalidad contra el Impuesto Sobre la Renta durante los siguientes cinco ejercicios fiscales posteriores.

Visto lo anterior, la Comisión de Hacienda y Crédito Público, considera oportuna la propuesta del Poder Ejecutivo, sin embargo sostiene que este sistema resulta insuficiente, por lo que la dictaminadora estableció un sistema, donde el Impuesto contra la Informalidad, sea primeramente acreditado contra el Impuesto Sobre la Renta propio del contribuyente; en caso de existir un remanente este sea acreditado contra el Impuesto Sobre la Renta retenido a terceros.

Una vez aplicado el procedimiento de acreditación del nuevo impuesto, la dictaminadora propone que en caso de existir un remanente después de ser acreditado el impuesto, este sea compensable contra otras contribuciones federales; y en caso de seguir existiendo un saldo favor este pueda ser solicitado en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

El procedimiento de acreditación como la compensación deberá ser contemplado para los pagos provisionales como para el pago definitivo, con el señalamiento claro de que no acreditarse el Impuesto contra la Informalidad, pudiéndolo hacerse por parte del contribuyente, este último perderá su derecho de hacerlo en ejercicios posteriores.

Como se puede observar del dictamen, la Comisión dictaminadora, valora el impacto que el Impuesto contra la Informalidad, puede ocasionar a otras contribuciones, sin embargo, se sostiene que las modificaciones propuestas por la Cámara de Origen, no logran solucionar el problema de inconstitucionalidad estudiado, toda vez este nuevo sistema, prevé un orden de prelación, lo que implica que las contribuciones afectadas por el impuesto propuesto, seguirán soportando el impacto causado, si el Impuesto sobre la Renta propio o en su caso el retenido a terceros, absorbe el total del Impuesto contra la Informalidad recaudado por las instituciones bancarias.

Denominación del impuesto y de la Ley

Por una cuestión de sintaxis en el nombre del impuesto con su objeto, y con el fin de mantener una relación entre estos últimos, la Comisión de Hacienda y Crédito Público propone que el nombre del Impuesto contra la Informalidad sea denominado Impuesto a los Depósitos en Efectivo, ya que son los depósitos en efectivo, el objeto que grava esta nueva contribución.

Lo anterior, se considera relevante para el presente trabajo, toda vez que a partir de este momento, se conoció al impuesto de nueva creación como el Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

1.1.3.- DISCUSIÓN Y APROBACIÓN EN LA CÁMARA DE ORIGEN.

Una vez elaborado el proyecto del Decreto, el mismo fue publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del día 12 de septiembre de 2007, por lo que el día 13 de septiembre de 2007, reunidos los diputados de la Legislatura XL, fue discutido, votado y aprobado el Decreto por el que se Expide la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, según la versión estenográfica del Diario de Debates de la Cámara de Diputados de fecha 13 de septiembre de 2007.

Resulta trascendental para el presente trabajo, lo acontecido en la discusión llevada a cabo ante la Cámara de Diputados, ya que resulta importante conocer si efectivamente fueron abordados a lo largo de la discusión, los aspectos no valorados por el Ejecutivo Federal y la Comisión de Hacienda y Crédito Público, que concluyen con la inconstitucional estudiada en el trabajo de tesis.

Si bien es cierto, que de la versión estenográfica del Diario de Debates, en cuanto a la discusión llevada a cabo el 13 de septiembre de 2007, publicada en el sitio Web de la Cámara de Diputados, se observan en su mayoría, comentarios políticos que poco ayudaron a un mejor trabajo legislativo, también es cierto que existen comentarios que se relacionan directamente con la exposición del trabajo, tal y como es el caso de la Diputado José Martín López Cisneros del grupo parlamentario del Partido de Acción Nacional, quien sostiene que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo afectará a quienes no pagan impuestos por concepto de ingresos, así como a aquellos negocios que actualmente reportan a la Secretaría de Hacienda, ingresos menores a los que efectivamente perciben, aprovechando los pagos en efectivo, de los cuales no queda constancia alguna.

Sin embargo, el Diputado José depósitos en Martín López, no alcanza a valorar el verdadero impacto y alcance del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, ya que su comentario en pro del decreto, nos deja apreciar que únicamente justifica la creación del impuesto, en el beneficio que obtendrá el estado mediante su aplicación, sin embargo deja de tomar en cuenta que existen contribuyentes regulares que realizan operaciones mediante el uso de efectivo, sin embargo esto no implica que se realicen actos evasivos de impuestos.

Aunado a lo anterior, el hecho de que las fianzas públicas se vean beneficiadas por la aplicación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, quiere decir que este impuesto, debe dejar de observar los principios tributarios considerados en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, idea que es retomada por el Diputado Faustino Soto Ramos del grupo parlamentario del Partido de la Revolución Democrática quien dice “ ... en aras de una mayor recaudación no se justifica, de ninguna manera, hacer

más complejo el sistema tributario. No se trata de tapar un hoyo haciendo más grande el otro..."¹¹

Asimismo el Diputado del grupo parlamentario del Partido de Revolución Democrática, reconoce que el sistema de acreditamiento, compensación y devolución, no resuelve la inconstitucionalidad planteada en el trabajo, mas aun sostiene que dicho sistema, representan a los contribuyentes cautivos, un conflicto fiscal, ya que tendrán que realizar el acreditamiento de la suma de todas las retenciones que les realicen las instituciones financieras, o tramitar sus acreditamientos, compensaciones y en su caso sus respectivas solicitudes de devolución.

De la discusión desarrollada en la Cámara de Diputados, es relevante para el trabajo, traer a escena la pregunta formulada por la Diputada Valentina Valia Batres Guadarrama, quien dijo:

...

¿Se calculó este impacto en la economía de los más pobres? Y que muchas veces estos depósitos de 25 mil pesos ni siquiera implican un nivel económico de vida

...¹²

Como se puede ver de la transcripción anterior, la Diputada, al igual que quien presenta el trabajo de tesis, considera que el estudio que llevo a la creación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, resulto insuficiente, ya que se dejó de valorar sectores económicos integrados por contribuyentes regulares, situación que el propio Diputado Faustino Soto Ramos, reconoce, quien con el ánimo de resolver la interrogativa planteada anteriormente,

¹¹ Cámara de Diputados, <http://diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

¹² Cámara de Diputados, <http://diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

manifiesta que el impuesto propuesto “...no tiene ningún tipo de valoración de en qué sectores o a qué sectores de la sociedad puede impactar...”¹³

Lo anterior, corrobora una vez mas que los estudios efectuados a lo largo del proceso legislativo, resultaron parciales e insuficientes, independientemente de que el impuesto de nueva creación pueda representar un verdadero medio de control, ya que dejo de valorar aspectos de constitucionalidad.

Una vez concluida la discusión en la Cámara de Diputados, se ordenó la apertura del el sistema electrónico de votación por tres minutos para proceder a la votación nominal prevista en el artículo 1o. y 4o. fracción I, teniendo como resultado al cierre del sistema de votación, 292 votos en pro, 130 en contra y 2 abstenciones.

Votos	Total	PAN	PRD	PRI	PVEM	CONV	PT	PNA	PASC	IND
Favor	323	298	6	94	15			8	2	
Contra	135		105			15	11		3	1
Abstención	2		2							
Quórum										
Ausente	40	9	14	12	2	2		1		
Total	500	207	127	106	17	17	11	9	5	1

- Quórum, significa que pasó lista de asistencia y no votó¹⁴

1.1.4.- DICTAMEN DE LA CÁMARA REVISORA (CÁMARA DE SENADORES).

Con fecha 13 de septiembre de 2007, la minuta realizada por la Cámara de Origen, fue recibida por la Comisiones Unidas de Hacienda y

¹³ Cámara de Diputados, <http://diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

¹⁴ Gaceta Parlamentaria, LX Legislatura, Cámara de Diputados, México, DF

Crédito Público, y Estudios Legislativos, quienes con fecha 14 de septiembre de 2007, rindieron su dictamen, siendo en la misma fecha la publicación en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Senadores, del ya señalado dictamen.

El dictamen de las Comisiones Unidas de la Cámara de Senadores, se encuentra integrado en de dos Apartados, el primero de ellos se refiere a un análisis de la minuta presentada por la Cámara de Origen, donde se estudian las consideraciones de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, y las cuales ya fueron desarrolladas a lo largo del subtema de nombre "Dictamen de la Cámara de Origen (Cámara de Diputados)", del presente trabajo de tesis.

El segundo de los apartados que integran el dictamen de las Comisiones Unidas de la Cámara de Senadores, lleva por nombre "Consideraciones de las Comisiones" el cual se encuentra integrado por tres consideraciones, que concluyen de la siguiente manera.

La primera de las consideraciones de las comisiones, radica medularmente en la competencia de las Comisiones encargadas de elaborar el dictamen, tomando vigencia los artículos 86, 87, 93 y 94 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, y los artículos 87 y 87 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

La segunda de las consideraciones de las comisiones, sostienen que es conveniente precisar el fin extrafiscal del Impuesto de los Depósitos en Efectivo, destacando de entre ellos, la identificación de las personas que omitan total o parcialmente el pago de sus impuestos, ya sea por que no soliciten su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, o al realizar operaciones omitiendo la expedición de comprobantes fiscales en términos del Código Fiscal de la Federación, omitiendo así la declaración de ingresos efectivamente obtenidos mediante el flujo de efectivo.

En el mismo sentido, estas Comisiones estimaron acertado que las adquisiciones en efectivo de cheques de caja también sean consideradas depósitos en efectivo; ello con el fin de delimitar el objeto del impuesto a los depósitos en efectivo y evitar su elusión.

En relación con lo dispuesto en el artículo 2, fracción III, estas Dictaminadoras coinciden en que la adquisición en efectivo de cheques de caja no estará comprendida en el supuesto a que se refiere dicho artículo, toda vez que:

- Sería complejo para las instituciones del sistema financiero controlar y registrar las adquisiciones de los cheques citados por cada persona;
- Tales cheques pueden ser adquiridos sin necesidad de tener una cuenta abierta en la institución de que se trate;
- En tales circunstancias, no es posible determinar el momento en el que se rebasa el umbral de \$25,000.00 a que hace referencia la fracción invocada;
- Las autoridades fiscales no podrían fiscalizar dicho impuesto, y
- Éste podría eludirse a través de la adquisición en efectivo de cheques de caja.

Las Comisiones Dictaminadoras puntualizan que el fin primordial de la Minuta que se dictamina es combatir la evasión fiscal mediante el establecimiento de un mecanismo de control de los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que las personas físicas y morales reciban en cualquier tipo de cuenta que tengan abierta en las instituciones del sistema financiero, impactando con ello a las personas que no están registradas como contribuyentes o que obtienen ingresos que no son declarados, por lo que es evidente que la función principal del impuesto no será gravar los depósitos que las citadas instituciones reciban en cuentas propias con motivo de sus actividades de intermediación financiera.

1.1.5.- DISCUSIÓN Y APROBACIÓN EN LA CÁMARA REVISORA.

Con fecha 14 de septiembre de 2007, una vez publicada en la gaceta parlamentaria, los integrantes de la Cámara de Senadores de la Legislatura XL, en su carácter de Cámara revisora y en términos del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, procedieron a realizar la discusión, votación y aprobación del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Contrario a lo sucedido en la Cámara de Diputados, la discusión llevada a cabo en la Cámara de Senadores se desarrolló en mejores términos, considerando en realidad los aspectos de inconstitucionalidad que giran alrededor del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, lo que sin lugar a dudas nutre de mejor manera el trabajo de tesis.

Resulta interesante lo argumentado por la Senadora Rosalinda López, quien precisa que no porque una ley fuera de pocos artículos y menos en materia tributaria, quiera decir que es adecuada y cumple los principios constitucionales, previstos en el artículo 31, fracción cuarta, de nuestra Carta Magna, que establece, y cito textualmente: "*... son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ...*", asimismo reconoce que la responsabilidad de los legisladores en materia tributaria, es establecer impuestos con sujeción a esos dos principios constitucionales.

Continúa diciendo la Senadora que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo viola el principio de proporcionalidad, porque el hecho de que una persona reciba un depósito superior a 25 mil pesos al mes no significa que tenga capacidad contributiva, tal y como se ha venido manifestando a lo largo del presente capítulo.

Pero el punto más importante del análisis de la Senadora respecto del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, es cuando manifiesta "*...cómo decirle al ciudadano, al pequeño, al mediano empresario, al agricultor, a todos, que ese impuesto incluye en su base gravable el IVA que es un impuesto que no es del contribuyente, al contrario, es un impuesto que debe de enterar Hacienda...*"

Lo anterior, tiene una gran importancia en el presente trabajo, ya que la Senadora si logra apreciar el impacto del Impuesto a los Depósitos en Efectivo en relación con el Impuesto al Valor Agregado, la cual es la idea principal del trabajo que se desarrolla.

Por su parte el Senador José Luis Lobato Campos, del Partido de Convergencia, precisa en contra del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, que esto representan un costo financiero incosteable, para aquellos comercios que realicen sus ventas al público en general, ejemplificando la problemática, con las actividades realizadas por una gasolinera.

De los conceptos que en general coincidieron cada uno de los Senadores de la Cámara, que efectuaron sus comentarios en contra de la propuesta presentada por el Ejecutivo Federal, es que esta última solo acredita la ineficiencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, para identificar aquellos contribuyentes evasores de impuesto y su limitada capacidad para realizar una inadecuada recaudación.

La Cámara de Senadoras, en ejercicio de sus derechos, se reservaron los artículos 1, 2 y 4 de la minuta enviada por la Cámara de Diputados, con el ánimo de no transgredir el contenido del artículo 22 de la Constitución Política de lo Estados Unidos Mexicanos y evitar que el impuesto en discusión se convierta en un impuesto confiscatorio, se propuso los nuevos textos de los artículos referidos, incluyendo como elemento del objeto el impuesto

señalado en el artículo 1 en relación con los artículos 2 y 4; que los depósitos en efectivo signifiquen incrementos reales al patrimonio del contribuyente.

Por lo anterior, en la fracción III del artículo 2 del proyecto en estudio, se propuso que el caso de exención del impuesto, aquel que se refiere al monto exento de 25 mil pesos, precisando que por el excedente se pagara el impuesto salvo que se acredite a la autoridad fiscal, que los depósitos no representan un incremento al patrimonio de la persona, sino una inversión productiva y su recuperación o bien el incremento es menor al aparente.

Las propuestas anteriores, mediante votación económica, no se admitió a discusión las modificaciones propuestas de los artículos reservados, por lo que se procedió a la votación de los artículos reservados en los términos en que fueron presentados por la Cámara de Diputados, arrojando la votación como resultado:

- 85, votos a favor de los artículos:
- 25 votos en contra del contenido de los artículos, y;
- 0 abstenciones.

Por lo anterior, con fecha 01 de octubre de 2007, fue publicado por el Poder ejecutivo Federal, en el Diario Oficial de la Federación, el **Decreto por el cual se expide la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.**

CAPÍTULO II

El Impuesto y sus Principios.

"No es sabio el que sabe muchas cosas, sino el que sabe cosas útiles"

Esquilo

En el desarrollo de la civilización y concomitantemente con el cambio de necesidades sociales que exigen una satisfacción adecuada, se van asignando al Estado determinados fines que varían también en el espacio y tiempo. La realización de esos fines en palabras de Gabino Fraga¹⁵, requiere que el Estado tenga a su disposición los medios adecuados, es decir que pueda ejecutar las operaciones o tareas o labores indispensables para conseguir dichos fines. Estas tareas, operaciones o labores que incumben al Estado realizar, construyen el contenido de la actividad estatal.

La actividad estatal, según Emilio Margain¹⁶ puede clasificarse atendiendo a los servicios que presta el Estado, ya sea en servicios públicos generales o servicios públicos particulares.

Los servicios públicos generales, se subdividen en divisibles o indivisibles, los últimos son cuando se beneficia a toda una colectividad, sin

¹⁵ FRAGA, Gabino, *"Derecho Administrativo"*, México, Editorial Porrúa, 1984, Pág. 4.

¹⁶ MARGAIN Manautou, Emilio, *"Introducción al Derecho Tributario Mexicano"*, México, Editorial Porrúa, 1997., Pág. 53.

que pueda precisarse a que personas se benefician, sin embargo los divisibles, son aquellos que benefician a toda la comunidad, pero puede determinarse quienes obtienen una mayor ventaja.

Los servicios públicos particulares, son aquellos que se prestan en razón de una petición que realice un interesado en términos del artículo 8 de nuestra Constitución Federal.

Para que el Estado pueda cumplir con sus funciones, es necesario que se allegue de recursos económicos que permitan sufragar los gastos que se eroguen con el ánimo de satisfacer las necesidades de la población que integran al referido Estado, la idea del "bien común" no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para efectuar sus actividades. Todo ello implica el gran número de recursos que requiere el Estado para cubrir sus necesidades."¹⁷

El Estado con el ánimo de obtener los recursos necesarios para generar los servicios públicos, con el afán de satisfacer el ideal del bien común, dispone de sus recursos materiales, que mediante su explotación generan ingresos que permitirán solventar sus gastos. Sin embargo, para el desarrollo del presente trabajo, toma relevancia en relación con la doctrina casualista; misma que señala que la captación de recursos por parte del Estado, quien a través de su poder de imperio, impone a los particulares la obligación de contribuir las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario.¹⁸

Así las cosas, "el tributo constituye el precio que hay que pagar para sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir con la Constitución, mas una contribución exorbitante, que exceda esas necesidades, desconoce los derechos individuales y conspira contra el progreso de la

¹⁷ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, "*Principios del Derecho Tributario*", México, Editorial Limusa Noriega, 2005, Pág. 18.

¹⁸ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, *Ibíd.*, Pág. 18.

Nación, ya que no puede existir un Tesoro nacional rico en un país empobrecido por el desenfreno fiscal."¹⁹

La disciplina de Derecho Tributario, como se aprecia del texto de su nombre, se relaciona íntimamente con la figura del tributo, definido por la Real Academia de la Lengua Española, de la siguiente manera:²⁰

Tributo.

(Del lat. tribūtum).

1. m. Aquello que se tributa.
2. m. censo (ll contrato por el que se sujeta un inmueble al pago de una pensión anual).
3. m. Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo.
4. m. Der. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.

Como podemos apreciar del texto anterior, la definición lingüística del concepto de tributo, coincide en gran magnitud con las definiciones que diversos juristas han acotado; 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 a lugar a relaciones jurídicas de derecho."²¹

De la definición anterior, podemos observar como elementos integrantes del tributo, la existencia de vínculo jurídico, el Estado como sujeto activo, los particulares como sujetos pasivos del pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie; Adolfo Arriola

¹⁹ SPISSO, Rodolfo R., Ob. Cit, Pág. 14.

²⁰ Real Academia de la Lengua Española, www.rae.es, España, 01 de octubre de 2008.

²¹ Giuliani Fonrouge, C.M., "Derecho Financiero", Vol. I, Pág. 151, cit. por DE LA GARZA, Sergio F., "*Derecho Financiero Mexicano*", México, Editorial Porrúa, 1983, Pág. 321.

Vizcaino, realiza un estudio de estos elementos, concluyendo al respecto en su obra:²²

1.- La existencia de un vínculo jurídico. En repetidas ocasiones hemos insistido que es la piedra angular de nuestra disciplina que está constituida por el principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan, en esas condiciones; todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va ser aplicado; de otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Recordemos el célebre aforismo formulado en los remotos días del Derecho Romano: "Nullum tributum sine lege" (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca).

Respecto a este punto, cabe destacar que dentro de la posición causalista, se considera que el origen de la tributación se explica por la capacidad de ser contribuyente, por los beneficios recibidos, etc. y se insiste en la necesidad de distinguir entre la causa y la fuente impositiva, siendo considerada esta última por Pugliese como la ley misma.²³

2.- El estado como sujeto activo. Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae emparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del Fisco, el que, como lo señalamos en su oportunidad, es la entidad estatal

²² ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Themis, 2004, Pág. 126 y 127.

²³ PUGLIESE, Mario, "*Instituciones de derecho Financiero.*", Ed. Porrúa, México, Pág. 228, cit. por DE LA CUEVA, Arturo, "*Derecho Fiscal*", México, Ed. Porrúa, 2003, Pág. 67.

encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que en última instancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

3.- *Los particulares como sujetos pasivos.* Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributaria, que dejamos expuestas en el Capítulo Primero, son los particulares, ciudadanos, gobernadores o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (anteriormente también se les llamaba causantes), debe contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto, asumen el papel de sujetos pasivos.

4.- *El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.* El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria, es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general, por consiguiente, los tributos que de él derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues como lo acabamos de recordar, van a consistir, en esencia, el sacrificio que los contribuyentes hacen realizan para desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias, o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda de curso legal en el país, sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales –al menos dentro de nuestro actual sistema tributario- se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que consisten en monedas de curso legal, tal es el caso de algunos de los

gravámenes establecidos en materia extracción, aprovechamiento y beneficio de metales preciosos, los que, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, deben pagarse invariablemente en la misma especie.

Entonces, la relación que se establece entre el Estado, titular del poder tributario, y los contribuyentes o responsables, que deben satisfacer la prestación jurídica de contenido patrimonial impuesta por aquel, se denomina "obligación tributaria", y es de orden personal.²⁴

La Doctrina Contractual, pretende equiparar al tributo a un acto jurídico bilateral, donde existe un concierto de voluntades entre el Estado y los particulares, en virtud del cual, aquél proporciona servicios públicos, y éstos, los medios para atenderlos, trasladando al campo jurídico de la tributación la doctrina económica de la contraprestación, lo cual deba ser un sesgo de orden privado al derecho tributario.

Clasificación de los Tributos.

El Código Fiscal de la Federación de 1981, utiliza el vocablo de "contribuciones" como equivalente al tributo, situación que es retomada por nuestro actual Código Fiscal de la Federación, las cuales se deben clasificar en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos²⁵, tomando relevancia para nuestro estudio, el primero de este catalogo de contribuciones.

²⁴ SPISSO, Rodolfo R., Ob. Cit, Pág. 20.

²⁵ Código Fiscal de la Federación, México, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008, artículo 2.

2.1.- EL IMPUESTO.

En propias palabras de Luis Humberto Delgadillo, la figura tributaria por excelencia son los impuestos, que representan el monto de ingresos más importantes que percibe la Federación, las entidades federativas y los municipios".²⁶

A lo largo de la historia mundial, los impuestos han formado parte integral de la actividad económica de los pueblos; en algunos casos los impuestos eran pagados por las clases bajas o los habitantes de pueblos sojuzgados, quienes realizaban el pago de sus tributos a las clases superiores o aquellas comunidades que los mantenían cautivos. Tal es caso de Grecia, siendo estudiados los impuestos inicialmente por Aristóteles y Jenofonte, cuyas ideas fueron retomadas mas tarde por los Escoláticos, quienes estudiaron a los impuestos a través de un análisis moral.

Sin embargo, el estudio metódico de los impuesto, llega hasta el siglo XVIII, con la Escuela Fisiocrática, antecedente de la Escuela Clásica Liberal.

Francia fue uno de los países precursores en el estudio de los impuestos, en donde destacan los estudios efectuados por Jean Bodin, Montesquieu, el Dr. Quesnay, Dupont de Nemours, Mirabeau y Turgot, mientras que en Inglaterra, otro de los países que se profundiza en el estudio de los impuesto, destaca la participación de Hobbes, Locke, Adam Smith, David Ricardo, John Stuar Mill, Henry George y Adolf Wagner.

No podemos omitir señalar que la resistencia a la opresión generada de los impuestos ha jugado un papel importante en el desarrollo histórico, lo cual constatamos en 1215 con la Carta Magna; en 1776 en el *Bill of Rigths*

²⁶ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit. , Pág. 61.

de Virginia, así como en la Revolución Francesa en 1789, lo cual ocurre, de una u otra manera todavía en nuestros días.²⁷

En la historia local, se ha tenido conocimiento, como ya se dijo en párrafos anteriores, que los pueblos vencidos y conquistados tenían que pagar grandes tributos a favor de aquellos pueblos que habían ganado la guerra de conquista.

Los Aztecas quienes tenían un sistema de tributación externo, donde recaudaba de los pueblos sometido los tributos, quienes pagaban a través de la entrega de mercancías o por la prestación de servicios, como fue señalado en el Códice Mendocino, mientras que el sistema de imposición interna –dentro del pueblo de los Aztecas- las cargas tributarias consistían en el pago a los Señores de los tributos religiosos y militares en época de guerra.

Una vez realizada la conquista de los españoles a través de Hernán Cortes, se inicio el Virreinato, en donde el Consejo de Indias, tenia facultades Legislativas y Administrativas, de donde emanan los tributos:

- a) Comunes (sostenimiento del virreinato.)
- b) Remisibles (los remitidos a la Metrópoli)
- c) Particulares (finalidades especiales)
- d) Ajenos (administrativos)
- e) Contribuciones Municipales
- f) Contribuciones de la Armada
- g) Derecho de Mar
- h) Alcabalas
- i) Diezmo

Posteriormente los impuestos fueron regulados por el Acta de Independencia de 1813 y la Constitución de Apatzingan de 1814, por los

²⁷ DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2003, Pág. 114.

Tratados de Córdoba, la Constitución de 1824, la Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares en la cual se legisla en materia fiscal y estableciéndose el uso de papel sellado, impuesto sobre alcoholes y peajes entre otros, la Constitución de 1857 y la Ley de Clasificación de Rentas de 1857, donde se separan los ingresos federales de los estatales y se incluyen los municipales, en 1867 se estableció el Reglamento para la Administración y la Administración de los Caudales del Gobierno Federal, en 1871 se crea la Ley del Timbre que sustituye aquella que regulaba el papel sellado.

Durante el primer periodo del Gobierno de Porfirio Díaz, se emitieron una serie de regulaciones fiscales con las cuales se pretendía frenar el contrabando y derogando las acábalas, sin embargo estas disposiciones fiscales no tuvieron mayor trascendencia, al convertirse su aplicación en un verdadero desastre, siendo hasta 1864, cuando se derogan las acábalas emitiéndose disposiciones en materia de minería y comercio exterior mediante la Nueva Ley sobre Contribuciones Directas del Distrito Federal.

Durante el Gobierno de Carranza, se establece la formación del catastro, impuestos a la producción de petróleo, energía eléctrica, teléfonos, uso y aprovechamiento de aguas de propiedad nacional y sobre minería.

En 1921 se crea un impuesto extraordinario sobre ingresos o ganancias de los particulares provenientes del ejercicio del comercio, la industria, alguna profesión liberal o artística, así como sobre los sueldos, salarios, participaciones y valores, apareciendo el 11 octubre de 1922 aparece el Impuesto Federal sobre la Propiedad Raíz, rustica y Urbana, compilando estos impuestos en 1925 por la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo este impuesto declarado privativamente federal por el Presidente Lázaro Cárdenas.

Los principios básicos en materia tributaria, que regirían en el sistema mexicano, fueron hechos a conocer el 30 de diciembre de 1947 cuando por primera vez se promulga el Código Fiscal de la Federación, hasta que el 30 de diciembre de 1980, el Presidente José López Portillo, se publicó el actual Código Fiscal de la Federación, el cual entro en vigor hasta 1 de abril de 1983.

Como se ha visto párrafos anteriores, los impuestos han formado parte de toda la historia mundial como la de México, sin embargo aun no hemos definido lo que es el impuesto. Como ya se dijo in supra, el impuesto es uno de los ingresos más importantes del Estado, por lo que a sido objeto de estudio de diversos tratadistas, quienes han elaborado sus propios conceptos que definen esta figura jurídica; dentro de las definiciones doctrinales del impuesto, encontramos:

El término de impuesto deriva de la raíz latina, *impositus*, que expresa: tributo o cara, "El impuesto es la obligación coactiva y contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral."²⁸

Esta especie de contribución es definida por Giuliani Fonrouge las prestaciones en dinero o especie exigidas por el estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en situaciones consideradas por la ley como **hechos impositivos**²⁹, mientras que en el Artículo 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina, el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como **hecho generador** una situación independiente, subjetivo en la cabeza de los contribuyentes, que sólo puede ser modificado, hacia el

²⁸ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit. , Pág. 65.

²⁹ FONROUGE, Giuliani, "*Derecho Financiero.*", Ed. De Palma, Buenos Aires, 1982, Pág. 263, cit. por DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*", México, Ed. Porrúa, 2003, Pág.120.

futuro, en la medida en que el fisco local lo denuncie su adhesión al régimen de coparticipación federal.

“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 una obligación tributaria”³⁰

Al respecto Arturo de la Cueva, considera que “el impuesto es el gravamen fiscal establecido por la ley al que se encuentran obligados los sujetos de derecho ubicados en la correspondiente **circunstancia generadora** del Crédito Fiscal”³¹

Para Arrijoa Vizcaino³², la definición más importante y acertada de impuesto, es aquella que se establecía en el artículo 2 del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 –vigente hasta 31 de diciembre de 1982), definición que en propias palabras del autor ofrece una doble ventaja; en primer término, no constituye un concepto meramente doctrinario o teórico, sino que se trata de una disposición que formó parte de nuestro Derecho Positivo y que indebidamente a nuestro juicio, ha sido substituida por otra, y en segundo lugar, en la misma se resumen diversas opiniones de destacados especialistas mexicanos como don Joaquín B. Ortega y don Guillermo López de Velarde, definición que se expresa en los siguientes términos:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”

³⁰ BERLIRI, Antonio, “*Corso di Diritto Tributario*”, P.46, cit. por DE LA GARZA, Sergio F., “*Derecho Financiero Mexicano*”, México, Editorial Porrúa, 1983, Pág. 372.

³¹ DE LA CUEVA, Arturo, *Ob. Cit.*, Pág.120 .

³² ARRIJOA Vizcaino, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, México, Editorial Themis, 2004, Pág. 333.

La importancia del concepto anterior, continua diciendo Arrijo Vizcaino, radica en que de ésta se aprecian siete elementos que resultan importantes para conocer la naturaleza de la contribución;

1. En esencia todo impuesto implica una prestación. Consistiendo está en el deber jurídico de todo contribuyente de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregárselas al Estado.
2. La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o especie, según lo disponga la ley respectiva. Se desprende el hecho de que, por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales aplicables establezcan que se haga en especie.
3. El tercer elemento de la definición que nos encontramos analizando está constituido por el principio de la legalidad tributaria. Ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no a sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo en materia fiscal contemplado por nuestra Constitución.
4. Otra de las características más de la definición que estamos analizando, es la relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general. Es decir aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes **hipótesis normativas**.

5. La siguiente característica de la definición que nos encontramos analizando está constituida por el llamado principio de obligatoriedad. Cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.
6. Por otra parte la definición señala que los impuestos están a cargo de personas físicas como de personas morales. Pueden asumir el carácter recontribuyentes tanto las personas físicas o individuos, como las sociedades o asociaciones civiles o mercantiles, ya sean nacionales o extranjeras.
7. El último elemento de la definición que se estudia lo constituye la vinculación entre impuestos y gasto público.

Sin embargo actualmente nuestro Código Fiscal de la Federación, establece que el impuesto son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo, (que son contribuciones de mejoras, derechos y aportaciones de seguridad jurídica)³³

De las definiciones que anteceden, podemos observar que consideran un elemento que ha sido retomado en común, hasta por Arrijo Vizcaino, es el hecho imponible, algunas veces confundido como el hecho generador de la obligación tributaria, el cual esta íntimamente relacionado con el Principio de Legalidad Tributaria que más adelante abordaremos.

³³ Código Fiscal de la Federación, México, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008, artículo 2, fracción I.

El hecho imponible del impuesto, definido por el catedrático de la Universidad Nacional Autónoma de México, el Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez³⁴, es la situación de hecho o jurídica que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos, esenciales.

El hecho imponible en materia del impuesto puede asumir variadísimos caracteres, por que el legislador al crear el presupuesto de hecho de los impuestos goza de amplísima libertad, generalmente para ello. Sin embargo todas las situaciones que el legislador puede erigir como hechos imponibles representan, generalmente, desde un punto de vista financiero, una presunción de capacidad contributiva.³⁵

Ya una vez estudiado lo anterior, surge una nueva incógnita; ¿Todos los impuestos son iguales?, al efecto de dar respuesta a la pregunta planteada y para los fines del presente trabajo únicamente se considera la clasificación tradicional de los impuestos.

Ernesto Flores Zavala³⁶, nos dice que los impuestos se han clasificado tradicional mente en impuestos directos e indirectos, atendiendo a dos criterios, el primero de ellos basados en la repercusión y un segundo criterio administrativo.

Para entrar al estudio del primer criterio, resulta imperante analizar la repercusión como efecto de los impuestos, para Somers³⁷ es “el impacto de un impuesto donde la ley impone la exacción”, sin embargo para Arturo De

³⁴ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit., Pág. 94.

³⁵ DE LA GARZA, Sergio F., "*Derecho Financiero Mexicano*", México, Editorial Porrúa, 1983, Pág. 375.

³⁶ FLORES Zavala, Ernesto, "*Elementos de las Finanzas Publicas en México*", México, Editorial Porrúa, 1961, Pág. 335.

³⁷ SOMERS, Harol M, "*Finanzas Publicas e Ingreso Nacional*", México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981, Pág. 170.

la Cueva³⁸, va mas haya del concepto de Somers, señalando que el impuesto no siempre es cubierto necesariamente por quien aparece como causante del mismo.

En atención a la afirmación de Arturo De la Cueva, podemos decir que la repercusión del impuesto según Ernesto Flores Zavala³⁹, es un fenómeno tributario que se desglosa en tres etapas:

1. La Percusión,
2. La Traslación y;
3. La Incidencia

La percusión coincide con el impacto del impuesto a que Somers se refería, definiendo el Dr. L. Humberto Delgadillo a esta etapa como “el impacto inicial que produce el tributo en un individuo que, conforme al Derecho, es el sujeto pasivo de la obligación. Podemos decir que es el efecto que en forma directa e inmediata se da sobre el sujeto que realiza el hecho generador”⁴⁰.

En cuanto a la traslación, Flores Zavala la define como “el hecho de pasar la carga del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto”⁴¹. El mas claro ejemplo de la traslación lo encontramos en el Impuesto al Valor Agregado, en el cual se permite ejecutar esta figura para que quien reciba el impacto inicial, pase su carga tributaria a una tercera persona; el caso en concreto, será estudiado mas adelante a lo largo de este capítulo y del capítulo III del presente trabajo.

³⁸ DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2003, Pág. 78.

³⁹ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág.255.

⁴⁰ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, *Ob. Cit.*, , Pág. 76.

⁴¹ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág.255.

Por último la incidencia, según Arturo de la Cueva “es el impacto o caída de la carga impositiva sobre la persona que realmente la paga y por lo tanto ve afectado su propia circunstancia patrimonial”⁴².

Ya una vez analizado el concepto de percusión del impuesto, continuamos con el estudio de la clasificación de los impuestos atendiendo a este efecto tributario. Los impuestos se pueden clasificar como directos e indirectos.

Los impuestos directos, con el cual el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente⁴³, dándose en este caso únicamente el elemento de incidencia, dicho en otras palabras, el contribuyente inicial no podrá trasladar su carga tributaria a una tercera persona, y en consecuencia la incidencia del impuesto recae sobre el sujeto directo que la norma tributaria indique.

En los impuestos indirectos, se dan las tres etapas a que nos hemos referido al definir el efecto repercusión, es decir, en este tipo de impuestos el obligado original, puede trasladar la carga del impuesto a una tercera persona quien en su caso deberá soportar la carga final del impuesto, si este último ya no está facultado para trasladar el impuesto.

Ahora bien, en cuanto hace al criterio administrativo, los impuestos se clasifican de igual forma al criterio anterior, en impuestos directos e indirectos, bajo este criterio, según Flores Zavala⁴⁴, recaen sobre 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, mientras que los impuestos indirectos, continúa diciendo Flores Zavala, son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio

⁴² DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2003, Pág. 79.

⁴³ FLORES Zavala, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas en México*, México, Editorial Porrúa, 1961, Pág. 335.

⁴⁴ FLORES Zavala, Ernesto, *Ibid.*, Pág. 336.

aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

Atendiendo a las ideas de Ernesto Flores y del Lic. Luis Humberto Delgadillo⁴⁵, los impuestos se clasifican de la siguiente manera:

1. Impuesto Directos:

a) *Impuestos Personales*. Son aquellos en los que el legislador toma en cuenta a las personas con carácter de sujetos pasivos de la relación tributaria; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial, a través de deducciones.

b) *Impuestos Reales*. Recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto.

2. Impuestos Indirectos:

a) *Impuestos sobre Actos*. Es aquel que recae sobre las operaciones que son parte del proceso económico, tal es el caso de los impuestos al comercio exterior, que gravan los actos de importación y exportación.

b) *Impuestos al Consumo*. Se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que se está gravando y cuando se realizan operaciones de consumo, como es el caso del IVA, que si bien es cierto

⁴⁵ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit. , Pág. 75.

quien paga no es el obligado por la norma, también es cierto es que es él quien soporta la carga fiscal.

Sin embargo, ateniendo a la naturaleza del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, según lo señalado por el Poder Ejecutivo Federal, resulta importante aclarar que algunos otros tratadistas estudian los impuestos, clasificándolos a partir un criterio que estudia el fin último de la contribución y aunque para nuestro trabajo es importante estudiar la clasificación de los impuestos tradicional, resulta imperante mencionar que el impuesto base de nuestro estudio goza de una naturaleza extrafiscal; dicho en otras palabras, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, “además de decretarse con la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, también con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos”⁴⁶.

Con el ánimo de dejar mas claro lo que en el párrafo que antecede, y entender la naturaleza de los impuesto extrafiscales, hay que decir que para Laura Gordoa⁴⁷, estos son los que se establecen sin ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país.

La naturaleza extrafiscal de los impuestos ha sido reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los órganos que la integran, quienes mediante criterios Jurisprudenciales sostienen la legalidad de estos fines en los siguientes términos:

⁴⁶ SÁNCHEZ León, Gregorio, “Derecho Fiscal Mexicano”, México, Editorial Cárdenas, 2000, Pág. 234.

⁴⁷ GORDOA López, Ana Laura, “*Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*”, México, Editorial Porrúa, 2000, Pág. 75.

Jurisprudencia con número de registro 389549, con localización en la Octava Época, instancia pleno, con fuente en el apéndice de 1995, tomo I, parte SCJN, página 207, tesis 96⁴⁸.

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.

Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, **éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.**

Lo anterior fue retomado en 1991 mediante la Jurisprudencia número de registro 205798, con localización en la Octava Época, instancia Pleno, con fuente en el Semanario Judicial de la Federación, VII junio de 1991, página 52, tesis P./J. 18/91:⁴⁹

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.

Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, **éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.**

En cuanto a la facultad del Estado, para establecer impuestos con fines extrafiscales, la Primera Sala de la Suprema Corte de justicia de la Nación, sostuvo la legalidad de los impuestos en la Jurisprudencia con número de registro 173020 con localización en la Novena Época, instancia,

⁴⁸ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

⁴⁹ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

Primera Sala, con fuente en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Marzo de 2007, página 79, Tesis: 1a./J. 28/2007.⁵⁰

FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. **En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.**

⁵⁰ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

2.1.1.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

Los elementos básicos de las contribuciones como lo son el sujeto, el objeto, la base, tasa según se trate, y la época de pago deben estar consignados expresamente en la ley aplicable al caso y no dejar lugar a dudas con respecto de su interpretación. Estos llamados elementos básicos, fueron recogidos por Adam Smith en su libro "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones" y han sido plasmados los principales ordenamientos jurídicos occidentales, y de los cuales nuestro país no podía ser la excepción.⁵¹

Nuestro Código Fiscal de la Federación⁵², contempla dentro de los elementos del impuesto, al sujeto, el objeto, la base, tasa según se trate, sin que de este Código Tributario se haga referencia expresa a la época de pago, sin embargo a nuestro juicio, es un elemento tan esencial para determinar la obligación fiscal.

Lo anterior es así, ya que es un elemento que trasciende en el cumplimiento de la obligación tributaria, por parte del sujeto pasivo, por lo tanto es un elemento que debe ser considerado en la Ley formal y material del que derive el impuesto "...para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras..."⁵³.

Lo anterior se robustece por el criterio Jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro 389615, y localizada en la séptima época, apéndice de 1995, Tomo I, pagina 165, tesis 162.⁵⁴

⁵¹ GALLEGOS Reyes, Humberto, "El Juicio de Amparo en Materia Fiscal", 2004, México, Ed. Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., 2004, Pág. 15.

⁵² Código Fiscal de la Federación, México, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008, artículo 5.

⁵³ GALLEGOS Reyes, Humberto, Ob. Cit., Pág. 21.

⁵⁴ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que **también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser, el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley**, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Aunado a lo anterior, la Jurisprudencia, con número de registro 232796, localizada en la séptima época, 91-86 Primera Parte, página 172.⁵⁵

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también **exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser, el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley**, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

⁵⁵ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

2.1.1.1.- OBJETO.

El objeto del impuesto, es la hipótesis normativa contenida en el texto de la ley, que al actualizarse genera la relación jurídico-tributaria y obliga al sujeto pasivo a cumplir con su obligación fiscal. Ana Laura Gordoa⁵⁶ define este elemento del impuesto como la circunstancia que da lugar al pago del impuesto, es decir, lo que pretende gravar el impuesto, definición que coincide con la dada por Fleiner quien dice que “el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado impuesto”.⁵⁷

El objeto, puede ser considerado una bien tangible como son las cosas muebles o inmuebles, pero también pueden ser actos o servicios.

2.1.1.2.- SUJETO⁵⁸.

Para Jiménez González, el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria es aquel que ha e sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios, a título de tributo, para servir a los fines del gasto público, y a quien llama “sujeto contribuyente”⁵⁹.

⁵⁶ GORDOA López, Ana Laura, “*Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*”, México, Editorial Porrúa, 2000, Pág. 36.

⁵⁷ Fleiner, F., “*Instituciones del Derecho Administrativo*, Pág. 338 cit. por FLORES Zavala, Ernesto, “*Elementos de las Finanzas Publicas en México*”, México, Editorial Porrúa, 1961, Pág. 99.

⁵⁸ Algunas veces denominado contribuyente, causante o sujeto pasivo.

⁵⁹ Jiménez González, “*Lecciones de Derecho Tributario*”, México, Ed. ECAFSA, 2001, cit. por DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit., , Pág. 115.

Con el fin de salvaguardar el Principio de Certidumbre o Certeza Jurídica sostiene Arrijo Vizcaino⁶⁰ que la Ley debe identificarse con toda precisión a la persona, física o moral, destinataria o causante de cada tributo.

En relación con los dos elementos vistos con anterioridad –objeto y sujeto- la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que *“El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal. Y es sujeto pasivo, del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del Poder Legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto...”*, tal y como se desprende de la Tesis Aislada, con número de registro 388058, con localización en la séptima época, instancia Sala Auxiliar, con fuente en informe 1970, parte II, página 45⁶¹.

2.1.1.3.- BASE.

Por base, debemos entender como base imponible o algunas veces denominada base gravable, la cual es definida por Humberto Gallegos⁶² como la cantidad que será susceptible a aplicársele una tasa o tarifa contemplada en alguna ley impositiva para dar como resultado la contribución a enterar.

⁶⁰ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo, *Ob. Cit.*, Pág. 217.

⁶¹ Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.

⁶² GALLEGOS Reyes, Humberto, *Ob. Cit.*, Pág. 20.

Según Hugo Carrasco⁶³, para definir la base del impuesto, se debe tener en cuenta la base bruta, la base neta, la base fija, la base variable y la base presuntiva, definiéndolas el autor como:

1. *Base bruta*. Es aquella que no admite deducciones.
2. *Base neta*. Se presenta cuando se permiten deducciones.
3. *Base fija*. Es aquella que no varía y resulta igual para todos.
4. *Base variable*. Se contempla por lo general en la aplicación de la progresividad impositiva, de tal manera que conforme aumenta la base, se incrementa la tasa a pagar.
5. *Base presuntiva*. Ocurre cuando por cuestiones especiales la norma permite a la autoridad determinar presuntivamente ingresos, utilidades, actos, actividades, activos, etc., por ejemplo cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación, u omita presentar declaraciones en un ejercicio fiscal.

2.1.1.4.- TASA O TARIFA.

La determinación en cantidad líquida de la obligación tributaria, se realiza mediante la aplicación matemática de la tasa contributiva prevista en la ley en contra de la base gravable. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar⁶⁴.

⁶³ CARRASCO Iriarte, Hugo, “*Derecho Fiscal*”, México, Editorial Iure, 2001, Pág. 74.

⁶⁴ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo, *Ob. Cit.*, Pág. 132.

La tarifa, son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para determinado objeto tributario o para un numero de objetos que pertenecen a la misma categoría, dice Ernesto Flores Zavala⁶⁵.

Según Humberto Delgadillo⁶⁶, existen 4 tipos de tarifas, las cuales son: *de derrama*, cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, tomándose en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas en la ley para el impacto de la contribución; *fija*, cuando en la ley se expresa una cantidad exacta que deba pagarse por unidad tributaria; *proporcional*, cuando se establece un por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base; y *progresivas*, cuando aumentan al aumentar a base,

En cuanto a las tasas progresivas, se pueden dar de manera directa e indirecta, según Ernesto Flores Zavala⁶⁷, en la tarifa progresiva indirecta, la cuota y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto.

La tarifa progresiva puede darse de dos maneras. La primera de las formas en que se puede dar este tipo de tarifa, es cuando se otorga a los contribuyentes una exención general, y la cuota a aplicar, únicamente grava el excedente que resulte de disminuir a la base gravable la cantidad exenta.

En el segundo supuesto de la tarifa progresiva indirecta, se establecen una serie de rangos que dividen la base gravable, señalándose un tanto por ciento cada vez mayor a cada uno de los rangos anteriores, hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente gravados.

⁶⁵ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág. 100.

⁶⁶ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, *Ob. Cit.*, , Pág. 98.

⁶⁷ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág. 104.

En el caso de las tarifas progresivas directas, se da cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta en medida que aumenta el valor de la base gravable, la cual se puede dar en tres tipos:

1. Progresividad por clase.
2. Progresividad por grados.
3. Progresividad por coeficientes.

Progresividad por clase. En ésta, se señalan en las tarifas determinadas clases o categorías sucesivas que van aumentando cada vez, quedando cada clase o categoría definida por un mínimo y un máximo, aplicándosele a cada una tasa mayor.

Progresividad por grados. Consiste en dividir la base en fracciones sucesivas, ya cada una de estas fracciones se le aplicara una cuota e un tanto por ciento cada vez mayor.

Progresividad por coeficientes. Este método, igual que al de progresividad por grado, se fracciona la base, a la cual se le aplicara un tanto por ciento cada vez mayor a cada una de las fracciones, pero además un coeficiente uniforme a cada una de las fracciones.

2.1.1.5.- ÉPOCA DE PAGO.

Como se dijo en la introducción del tema, la época de pago no ha sido considerada como elemento del impuesto en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Federación como doctrinarios, consideran que este elemento no debe dejarse al libre

arbitrio de las autoridades, mas aun cuando el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria, conlleve a una sanción en contra del patrimonio del contribuyente, por lo tanto, para el desarrollo del presente trabajo, se considerara como elemento del impuesto la época de pago.

La época de pago puede definirse como el momento en relación con el tiempo, en que debe cumplirse la obligación tributaria, definición que coincide en un amplio grado de similitud con aquella de Luis Humberto Delgadillo⁶⁸ quien nos dice que "la época de pago es el momento previsto por la ley para que se satisfaga la obligación".

Como ya se dijo en párrafos anteriores, la época de pago debe establecerse mediante la ley que se cree el impuesto, sin embargo ¿Qué sucede cuando la época de pago no se señala en la ley del impuesto correspondiente?

Cuando la ley del impuesto que se trate no señale la época de pago, debemos remitirnos a los principios tributarios, en el caso de nuestro país, fueron recogidos en nuestro Código Fiscal de la Federación⁶⁹, que nos señala que la obligación tributaria debe cumplirse en la fecha o dentro de los plazos determinados en la ley respectiva, sin embargo a falta de disposición expresa, se deberá pagar la contribución en los siguientes plazos o términos:

1. Si la contribución se calcula por períodos establecidos y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más

⁶⁸ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit. , Pág. 98.

⁶⁹ Código Fiscal de la Federación, México, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008, artículo 2.

tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

2. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

2.1.2.- OTROS CONCEPTOS.

Para un mejor desarrollo del presenta trabajo, el autor considera que es necesario, aclarar algunos conceptos que infieren en la determinación de la obligación tributaria, lo que nos permitirá concluir respecto de la problemática que acontece con la publicación de la Ley de los Impuestos a los Depósitos a los Efectivos.

Así las cosas, procederemos a un análisis de los conceptos de, acreditación, compensación, traslación, retención y comprobantes fiscales.

2.1.2.1.- ACREDITACIÓN DEL IMPUESTO.

En nuestra legislación tributaria, aunque se reconoce la posibilidad de efectuar el acreditamiento del impuesto, no existe concepto legal alguno. El Diccionario de Lengua Española concibe el acreditar como el abonar o tomar en cuenta alguna cantidad para el pago de alguna deuda.

Algunos doctrinarios del derecho tributario mexicano han realizado sus estudios respecto de la figura del acreditamiento, algunos concluyen

que esta figura es una especie de compensación y otros han manifestado su desacuerdo con tal opinión.

Por su parte, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez⁷⁰ señala: “El Código Fiscal en vigor **regula un aspecto nuevo en la compensación** a pesar de no designarlo con este nombre, y es el relativo a la utilización de los estímulos fiscales a que tengan derecho los contribuyentes, por lo que al ser créditos en favor del particular, se compensan con adeudos tributarios a su cargo. El artículo 25 del propio ordenamiento establece la posibilidad de pagar de esta manera cuando sea mediante declaraciones periódicas, acreditando el importe de los estímulos fiscales. Este acreditamiento resulta un tipo de compensación de un crédito a cargo de un sujeto, contra un crédito a su favor derivado de un estímulo fiscal. Dicho acreditamiento se encuentra sujeto a formalidades, como comunicarlo a las autoridades administradoras de los estímulos y presentar el documento que establezca el Certificado de Promoción Fiscal o el Certificado de Devolución de Impuestos.”

Para un mejor análisis de la figura de acreditamiento y aclarar si existe coincidencia o no con la compensación y si la primera es una especie del género compensación, debemos verlo en comparación con los requisitos de la compensación, Los requisitos de la compensación son:

1. Que las dos personas –autoridades fiscales y contribuyente- reúnan recíprocamente la calidad de deudores y acreedores y por derecho propio.
2. Que ambas deudas consistan en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas, sean desde su origen, de la misma especie y calidad.

⁷⁰ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, Ob. Cit., Pág. 127.

3. Que ambas deudas sean líquidas y exigibles, entendiéndose por líquidas aquellas cuya cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días y por exigibles aquellas cuyo pago no pueda rehusarse conforme a derecho.

En cuanto al acreditamiento de los impuestos, la “deuda” del fisco federal cuyo acreditamiento tiene el efecto de disminuir cuantitativamente la deuda del contribuyente, nunca existió como tal ni dio derecho al contribuyente de exigir su pago al fisco federal, lo que realmente produce la disminución de la deuda a cargo del contribuyente es la realización de los supuestos legales que le otorgan un derecho mismo que nunca es reconocido como una deuda del fisco ni por la ley ni por el fisco mismo.

En el acreditamiento de impuestos nunca existe realmente una deuda a cargo del fisco federal, sino un derecho del contribuyente a disminuir el importe de su obligación fiscal de pago si se ha colocado en la posición de deudor y —consecuentemente de acreedor del fisco— después de aplicar las disposiciones de la propia ley.

En relación con el segundo requisito para que se dé la compensación, en el acreditamiento, la deuda autodeterminada por el contribuyente y el derecho que le otorga la ley de disminuir su importe, consisten siempre en una cantidad de dinero.

Por último, basándonos en el principio de autodeterminación del impuesto, consideramos que la deuda determinada por el contribuyente es líquida y exigible.

Por lo tanto el acreditamiento, no es una forma de extinguir obligaciones de pago, es considerado parte del procedimiento del calculo

de la contribución que produce el efecto de disminuir el importe del impuesto a pagar por el contribuyente.

Aunado a lo anterior, cabe destacar que el acreditamiento se limita al periodo en que debe aplicarse, y de no hacerlo se pierde el derecho hasta por el monto en que no se hubiese realizado. En los casos en que la norma no limite el acreditamiento al periodo, se podrá corregir con declaración complementaria, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado acreditable, por que en este concepto es un elemento del tributo y debe aplicarse en forma estricta ni siquiera como el ejercicio de opción prevista en el artículo 6, último párrafo del Código Fiscal de la Federación⁷¹.

Podemos concluir que el acreditamiento de impuestos es una institución de derecho público, privativa del derecho fiscal, que permite al contribuyente disminuir del importe de la obligación fiscal que a su cargo hubiese determinado de conformidad con la ley, el importe que la ley determine en cada caso⁷².

2.1.2.2.- COMPENSACIÓN.

La compensación es una figura jurídica del derecho civil por la cual se extinguen las obligaciones adquiridas, cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente⁷³, la cual fue retomada por nuestra legislación tributaria, en específico por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, el cual preceptúa:

⁷¹ IDC, <http://saludempresarial.com/>, México, 06 de Octubre de 2008

⁷² Instituto Mexicano de Contadores Públicos, <http://portal.imcp.org.mx>, México, 06 de Octubre de 2008.

⁷³ Código Civil Federal, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008, artículo 2185.

Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, **siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.** Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Como podemos observar del texto anterior la compensación procede siempre y cuando se traten de cantidades que se tengan que pagar mediante declaración; las cantidades que tenga a su favor el contribuyente y por las que este obligado a pagar, sean contribuciones federales distintas a las contribuciones que se causen con motivo de la importación –Impuesto General de Importación-, que las administre la misma autoridad y no tengan un fin específico.

Según Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez⁷⁴, el supuesto que plantea el Código Fiscal de la Federación, de que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración, obedece a las necesidades de las autoridades en la administración de contribuciones, ya que es indiscutible que si se trata de una misma contribución, que se realiza con procedimientos formales de declaración, existen elementos necesarios para la identificación de los créditos.

Para realizar el procedimiento de compensación, a que nos referimos, la Secretaría de Hacienda y crédito Público, mediante anexos a las Reglas de Carácter General, ha emitido una serie de formatos que evitan las confusiones o deficiencia en las operaciones, independientemente de que se pueda realizar la compensación de oficio.

2.1.2.3.- TRASLACIÓN.

Como ya se dijo en el estudio que abordo la clasificación de los impuestos, en específico de los impuestos indirectos atendiendo al criterio repercusión, la etapa de la traslación, es el proceso por medio del cual se fuerza a otra persona a pagarlo⁷⁵.

⁷⁴ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, *Ob. Cit.*, , Pág. 127.

⁷⁵ SOMERS, Harol M, *Ob. Cit.*, Pág. 171.

Según el estudio realizado por Harol Somers⁷⁶ en su libro denominado "*Finanzas Públicas e Ingresos del Estado*", la traslación puede tomar varias formas, la primera en cuanto el momento en que se efectúa la traslación, ya sea que se trate de una protraslación (hacia delante) o retrotraslación (hacia atrás), la segunda de las formas se basa en el periodo de tiempo considerado y así se clasifica en traslación de periodo de mercado, traslación a corto plazo y traslación a largo plazo.

1. Protraslación. Es la traslación del impuesto que se hace al aumentar el costo de los bienes o servicios que se ofrece, dicho en otras palabras, se obliga al cliente pagar parte o todo el impuesto por medio de un aumento en el precio de los bienes o servicios.
2. Retrotraslación. Es la traslación del impuesto que se efectúa cuando se paga un precio menor por los bienes y servicios adquiridos, en este caso el fabricante sujeto del impuesto obliga a que se le vendan más baratas las materias primas que él compra.
3. Traslación en el periodo de mercado. Es la que se logra a través de una variación en el precio de una oferta existente en el bien.
4. Traslación a corto plazo. Es la que se efectúa a través de un cambio en el precio de una oferta futura que ha de producirse con determinado equipo de producción.
5. Traslación a largo plazo. Es la que se efectúa mediante un cambio en el precio resultante de un cambio en la capacidad productiva.

⁷⁶ SOMERS, Harol M, *Inbíd.*, Pág. 171.

2.1.2.4.- RETENCIÓN.

Según Rubén A. Marchesky⁷⁷, la retención opera cuando el deudor del contribuyente, en oportunidad de realizar el pago de la obligación correspondiente, detrae cierto monto del mismo, de acuerdo con la mecánica que cada régimen establezca al respecto, pudiendo computar dicho monto a cuenta del gravamen que en definitiva le corresponda liquidar.

De tal forma, el sujeto deudor que hace el pago se transforma en agente de retención, al realizar una exacción sobre el monto a pagar; este último se deberá depositar dentro de los plazos que al respecto establezca el organismo.

Así las cosas, debemos concluir que la retención, es un pago anticipado del impuesto a cargo, el cual se realiza a través del descuento por parte del deudor sobre el monto a pagar.

Para otorgar un mejor panorama, lo anterior se ejemplifica de la siguiente manera:

	Contribuyente (Persona física que presta los servicios de autotrasnportes.)	Deudor (Persona moral que recibe los servicios del contribuyente.)
Monto de la Contra prestación	\$ 35,000.00	

⁷⁷ MARCHEVSKY, Rubén A., "Impuesto al Valor Agregado: análisis integral", Buenos Aires: México, Editorial Macchi, 1996, Pág. 836.

MAS		
Impuesto al Valor Agregado al 15%.	\$ 5,250.00	
Subtotal	\$ 40,250.00	
MENOS		
Retención a tasa del 10%		\$ 3,500.00
TOTAL	36,750.00	

2.1.2.5.- COMPROBANTES FISCALES.

El Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que se realicen; estos comprobantes deberán ser impresos por establecimientos que sean autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Al efecto, las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a esta Secretaría la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes fiscales, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los requisitos determinados, de otra manera, los gastos que amparen estos comprobantes no serán ni acreditables ni deducibles.

Para efectos del de cerciorarse de que los datos de la persona que expide un comprobante fiscal son correctos, la Regla 1.2.4.1 de las Regla Miscelánea vigente, establecen que se tendrá por cumplida cuando el pago que ampare dicho comprobante se realice con cheque nominativo para abono en cuenta de la persona que extienda el comprobante, siempre que el librador conserve copia del mismo.

Asimismo, se tendrá por cumplida la obligación a que se refiere el párrafo anterior, cuando el comprobante de que se trate haya sido impreso en un establecimiento autorizado por el SAT y en el mismo aparezca impresa la cédula de identificación fiscal de la persona que lo expide.

Lo anterior, se establece como un medio de control, donde las dos partes de la relación comercial, vigilen a la par el cumplimiento de las obligaciones fiscales de cada una de las personas.

Se deberá expedir comprobantes fiscales por cada pago que se realice, es decir, cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.

Los comprobantes que al efecto se expidan deberán cumplir con los requisitos que se señalen en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, los cuales son:

a) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

b) Contener impreso el número de folio.

c) Lugar y fecha de expedición, este requisito no se deberá cumplir en términos de la Regla 1.2.4.8 de la Regla Miscelánea vigente cuando los contribuyentes que cuenten con un solo local o establecimiento y que en sus comprobantes conste impreso su domicilio fiscal, no estarán obligados a señalar el lugar de su expedición. En este supuesto se entenderá que el comprobante se expidió en dicho domicilio.

d) Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

e) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen, en términos de la Regla 1.2.4.9 de la regla Miscelánea vigente, se considera que se cumple con el requisito de señalar la clase de mercancía, siempre que en ésta se describa detalladamente considerando sus características esenciales como son marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otros, a fin de distinguirlas de otras similares.

f) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

g) Tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación, deberán contener el número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, cuando ya sean ventas de segunda o posteriores manos, este requisito deja de ser indispensable.

h) Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

i) Cuando se trate de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

j) Los comprobantes fiscales, cuentan con un periodo de caducidad de dos años, el cual se podrá prorrogar cuando se cubran los requisitos que se señalen en reglas de carácter general, por lo que es un requisito mas la fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las Leyes fiscales.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por monedero electrónico, el dispositivo en forma de tarjeta plástica dotada de un "chip"

con capacidad de transferencia y almacenamiento de un valor monetario y de lectura, escritura y almacenamiento de transacciones comerciales realizadas en moneda nacional. Dichos monederos deberán concentrar la información de las operaciones que se realicen por ese medio en un banco de datos que reúna elementos de seguridad e inviolabilidad, a través de una institución de crédito; esto en términos de la Regla I.2.4.10. de la Regla Miscelánea vigente.

Al efecto, el artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala que cuando se realicen las actividades al público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación, podrán optar por hacerlo en alguna de las normas siguientes:

1. Expedir comprobantes cuyo único contenido del importe total de la operación en número y letra, serán los requisitos:
 - a) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
 - b) Contener impreso el número de folio.
 - c) Lugar y fecha de expedición.
2. Expedir comprobantes consistentes en copia de la parte de los registros de auditoría de sus máquinas registradoras, en la que

aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que el contribuyente cumpla con lo siguiente:

- a)** Los registros de auditoría de las máquinas registradoras deberán contener el orden consecutivo de operaciones y el resumen total de las ventas diarias, revisado y firmado por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.

- b)** Se deberán formular facturas globales diarias con base en los resúmenes de los registros de auditoría, separando el monto del Impuesto al Valor Agregado a cargo del contribuyente; dichas facturas también deberán ser firmadas por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.

No obstante lo anterior, los contribuyentes estarán obligados a expedir comprobantes en los términos del artículo 29-A del Código, cuando así le sea solicitado expresamente por el interesado.

Aunado a lo anterior, cabe destacar que el artículo 38 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece como obligaciones de quienes expidan comprobantes fiscales, llevar estos en talonario o bien expedirlos en original y copia.

Cuando se trate de talonario, deberán estar empastados y foliados en forma consecutiva previamente a su utilización. La matriz contendrá los datos completos y el talón un extracto indicativo de los mismos.

Si se opta por expedir los comprobantes en original y copia, éstos deberán estar foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, debiendo conservar las copias empastándolas en su orden.

Cuando se traten de operaciones con el público en general, quienes expidan los comprobantes, deberán hacerlo siempre en original y copia.

Cuando no se usaren en su totalidad los comprobantes o bien se recuperen como resultado de una devolución, se conservarán los sobrantes o devueltos anotando en ellos la palabra "**cancelado**" y la fecha de cancelación.

Cuando las necesidades del contribuyente exijan el uso simultáneo de varias series de comprobantes, se utilizarán las que fueren necesarias, debiendo identificarlas adicionando consecutivamente letras a las series.

En términos de la Regla 1.2.4.12 de la Regla Miscelánea vigente, los contribuyentes que expidan comprobantes fiscales y utilicen varios folios que amparen un sólo acto u operación, deberán asentar en cada uno de ellos el número de los folios en que se haga constar el mismo acto u operación.

Casos en los que no se requiere expedición de Comprobantes por Impresores Autorizados.

En términos de la Regla 1.2.4.3. de las Reglas Miscelánea vigente no se requerirá la expedición de comprobantes impresos por establecimientos autorizados, en los siguientes casos:

1. Cuando se haya celebrado contrato de obra pública, caso en el cual los constructores podrán presentar las estimaciones de obra a la entidad o dependencia con la cual tengan celebrado el contrato, siempre que dicha estimación cumpla con los requisitos que determina el Código Fiscal de la Federación para los comprobantes fiscales o tratándose de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal o estatales en las cuales se establezca la contraprestación pactada.

2. Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, caso en el cual las formas o recibos oficiales servirán como comprobantes, siempre que en las mismas conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora.

Asimismo, tratándose del pago de productos o aprovechamientos, las formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, servirán como comprobantes fiscales, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, también será aplicable tratándose de pagos federales, estatales o municipales por concepto de compra de bases de licitación de obras públicas.

3. En las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en escritura pública, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.
4. Cuando se trate del pago de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como de aquellos que la Ley del ISR asimile a estos ingresos.
5. En los supuestos previstos en las reglas 1.2.4.4. y 1.2.4.5., que se refieren a los transportes y agencias de viajes.
6. Cuando se realicen enajenaciones o presten servicios, al público en general

Comprobantes Digitales

Además de los comprobantes impresos, el Código Fiscal de la Federación, prevé la opción de expedir comprobantes digitales que amparen las operaciones celebradas por los contribuyentes, sin quienes opten por esta opción no puedan emitir otro tipo de comprobantes, salvo los que determine el servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes digitales deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico.
2. Que los comprobantes digitales cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

La emisión de los comprobantes fiscales digitales podrá realizarse por medios propios o a través de proveedores de servicios. Dichos proveedores de servicios deberán estar previamente autorizados

por el Servicio de Administración Tributaria, cubriendo los requisitos que al efecto se señalen en reglas de carácter general, asimismo, deberán demostrar que cuentan con la tecnología necesaria para emitir los citados comprobantes.

3. Incorporar en los comprobantes fiscales digitales que expidan los siguientes datos:

a) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

b) Lugar y fecha de expedición.

c) Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

d) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

e) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

f) Tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación, deberán contener el número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se

realizó la importación, cuando ya sean ventas de segunda o posteriores manos, este requisito deja de ser indispensable.

- 4.** Asignar un número de folio correspondiente a cada comprobante fiscal digital que expidan conforme a lo siguiente:
 - g)** Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.
 - h)** Deberán solicitar previamente la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria.
 - i)** Deberán proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcione la información, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.
- 5.** Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará las especificaciones que deberán reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales.
- 6.** Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.
- 7.** Cumplir con las especificaciones en materia de informática que determine el Servicio de Administración Tributaria.

Para efectos de deducción y acreditamiento, los contribuyentes que pretendan hacer estas acciones, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, deberán consultar en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en el Servicio de Administración Tributaria y no ha sido cancelado.

Quienes expidan este tipo de comprobantes, en términos de la Regla I.2.15.2. de las Regla miscelánea vigente, deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, debiendo, además, cumplir con los requisitos y especificaciones a que se refieren los rubros C y D del Anexo 20:

**Contenido
Medios electrónicos**

- A.** Características técnicas del archivo que contenga el informe mensual de comprobantes fiscales digitales emitidos.
- B.** Estándares y especificaciones técnicas que deberán cumplir las aplicaciones informáticas para la generación de claves de criptografía asimétrica a utilizar para Firma Electrónica Avanzada.
- C.** Estándar de comprobante fiscal digital extensible.
- D.** Generación de sellos digitales para comprobantes fiscales digitales.
- E.** Uso de la facilidad de ensobretado <Addenda>
- F.** Uso de la facilidad de nodos <ComplementoConcepto> y <Complemento>

Los contribuyentes deberán mantener actualizado el medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología, durante el plazo que las disposiciones fiscales señalen para la conservación de la contabilidad, así como tener y poner a disposición de las autoridades fiscales, un sistema informático de consulta que permita a las mismas, localizar los comprobantes fiscales digitales expedidos y recibidos, así como la revisión del contenido de los mismos.

Los comprobantes fiscales digitales emitidos en los sistemas electrónicos de sucursales, locales, unidades de transporte, puestos fijos o semifijos, se generarán exclusivamente a partir del registro electrónico contenido en el sistema de facturación o punto de venta, debiendo de mantener almacenados temporalmente los comprobantes fiscales digitales y los registros electrónicos que les dieron origen y transmitirlos dentro del término que señala la regla II.2.20.5., fracción II, dejando evidencia de la fecha y hora de transmisión. El almacenamiento temporal, se deberá hacer como mínimo por un plazo de tres meses.

El SAT considerará que se cumple con los requisitos para almacenar los comprobantes fiscales digitales establecidos en esta regla, cuando los contribuyentes almacenen y conserven los citados comprobantes sujetándose estrictamente a lo dispuesto por la Secretaría de Economía en la Norma Oficial Mexicana No. 151 vigente (NOM-151), publicada en el DOF y mantengan en todo momento a disposición del SAT los elementos necesarios para su verificación y cotejo.

2.2.- PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

2.2.1.- PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE ADAM SMITH.

Adam Smith, fue un economista inglés, quien fue reconocido por sus destacados estudios respecto de las fuentes de las riquezas de una nación; para algunos el ha sido el mayor exponente de la economía clásica en el mundo; su libro *Wealth of Nations*, constituye una de las obras clásicas de la doctrina económica, el cual fue publicado en 1776.

El libro fue esencialmente un estudio acerca del proceso de creación y acumulación de la riqueza, tema ya abordado por los mercantilistas y

fisiócratas, pero sin el carácter científico de la obra de Smith. Con éste trabajo obtuvo el autor el título de fundador de la economía porque fue el primer estudio completo y sistemático del tema.

El autor, dedicó su capítulo V, al estudio de los impuestos como una fuente de la riqueza de la nación, estableciendo cuatro principios fundamentales, los cuales han sido denominados por Flores Zavala⁷⁸ como, de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

Principio de Justicia.

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos de Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus propietarios, los cuales, sin excepción están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingreso⁷⁹, sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual. En la investigación que llevaremos a efecto sobre las distintas clases de contribuciones sólo por excepción nos ocuparemos de esta especie de desigualdad, concretándonos, en la mayor parte de los casos, a estudio de aquella otra inconveniencia resultante del uso de un impuesto particular que recaiga en forma desigual sobre aquella especie particular de ingreso que se desea gravar”⁸⁰.

⁷⁸ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág. 125.

⁷⁹ Rentas, beneficios y salarios.

⁸⁰ SMITH, Adam, *“Investigación Sobre las Naturalezas y Causas de la Riqueza de las Naciones”*, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981, Pág. 726.

El principio se enuncia diciendo básicamente que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporcionalidad lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica. Es muy importante destacar que Adam Smith utiliza la palabra "proporción", queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganen contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, si no que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa⁸¹.

Lo fundamental en esta máxima, es la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos. El concepto de justicia varía de una época a otra aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad.

La doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

- a)** Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo debe eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.

⁸¹ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Ob. Cit.*, Pág. 211.

- b) Que el impuesto sea uniforme, significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.⁸²

El dejar de atender este principio implica que exista igualdad o desigualdad en la imposición de algún tributo, según Arrijo Vizcaino⁸³, estos criterios de igualdad y desigualdad a fin de no confundirnos, deben entenderse en la siguiente forma:

- a) Existirá igualdad en la imposición o en la tributación cuando a los causantes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad contributiva, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.
- b) Por lo contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas en cuotas, tasas o porcentajes fijo.

Principio de Certidumbre.

“El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dadas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene que pagar

⁸² MARGAIN Manautou, Emilio, *Ob. Cit.*, Pág. 21.

⁸³ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, *Ob. Cit.*, Pág. 213.

es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones– como las más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”⁸⁴.

Este principio nos señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública. Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzca la incertidumbre⁸⁵.

Al efecto, Arrijo Vizcaino⁸⁶, comentó que la primera obligación de la ley fiscal esta constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo para, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder. Cuando una ley establece con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos que hemos enumerado, desaparece -o al menos se reduce considerablemente- la posibilidad de que los órganos recaudadores, inclusive a través de la expedición de Reglamentos y circulares, abusen arbitrariamente de los sujetos pasivos, cobrándoles tributos en condiciones confiscatorias y ruinosas a la postre. Al indicar que todo tributo “ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”, Adam Smith sienta otra verdad capital; particularmente para sistemas tributarios que, como el nuestro, son especialmente afectos a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción.

⁸⁴ SMITH, Adam, *Ob. Cit.*, Pág. 727.

⁸⁵ MARGAIN Manautou, Emilio, *Ob. Cit.*, Pág. 23.

⁸⁶ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, *Ob. Cit.*, Pág. 217.

Principio de Comodidad.

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene la necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar”.⁸⁷

Margain Mounatau⁸⁸, nos dice que si el pago de un impuesto significa para el sujeto pasivo de la relación tributaria un sacrificio, el legislador deberá hacer cómodo para este su entero, por lo que deben escogerse aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza del gravamen sean mas propicias o ventajosas, por lo que el cumplimiento a esta máxima, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

Principio de Economía

“Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda.” Un impuesto únicamente puede recabar de los

⁸⁷ SMITH, Adam, Ob. Cit., Pág. 727.

⁸⁸ MARGAIN Manautou, Emilio, Ob. Cit., Pág. 25.

particulares mayores cantidades de las que se ingresan en las cajas del Estado en los casos siguientes:

Ernesto Flores Zavala⁸⁹ no explica:

Primera. La recaudación de impuestos puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto mismo y cuyos gajes pueden aun imponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comodidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Tercera. Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio de la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

Cuarta. Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias.

Los Principios de Justicia y Certidumbre, explicados por el economista ingles Adam Smith, son retomados de una u otra manera por nuestra legislación positiva, aunque estos son denominados de otra forma y los cuales se pueden observar del contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos.

⁸⁹ FLORES Zavala, Ernesto, *Ob. Cit.*, Pág. 136.

2.2.2.- EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Por muy poderosa que sea la Potestad Tributaria de la autoridad fiscal, no hay que pensar que por ello puede actuar a su libre albedrío, por el contrario, debe sujetarse a diversas disposiciones fiscales constitucionales.⁹⁰

Del libro denominado "Leyes Fundamentales de México"⁹¹, se observa el texto original de la fracción IV artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual es:

Art. 31 Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

Del texto anterior, podemos observar que en comparación con la publicación más reciente de nuestra Constitución Federal, no ha existido ningún cambio con el texto actual que contiene la Constitución Federal, el cual ha adoptado principios doctrinarios que rigen a los tributos o como Adam Smith los denominó "máximas de los impuesto", sin embargo, por ser recogidos por la Carta Magna, estos principios adoptan la definición como Garantía, ya que como se puede observar de la obra del Lic. Ignacio Burgoa⁹², la palabra garantía proviene del término anglosajón warranty o warrantie, que significa la acción de asegurar proteger, defender o salvaguardas (to warrent), por lo que tiene una connotación muy amplia.

⁹⁰ PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Limusa, 2008, Pág. 5.

⁹¹ TENA Ramírez, Felipe, "*Leyes Fundamentales de México*", México, Editorial Porrúa, 1976, Pág. 835.

⁹² BURGOA, Ignacio, "*Las Garantías Individuales*", México, Editorial Porrúa, 2002, Pág. 161.

Garantía equivale al aseguramiento o afianzamiento, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguardia o apoyo.

Los Principios protegidos por nuestra Constitución Federal son:

- a)** Principio de Proporcionalidad Tributaria.
- b)** Principio de Equidad Tributaria.
- c)** Principio de Legalidad.
- d)** Para algunos autores también se considera como principio el Principio de Destino.

Aunque estos principios son reconocidos por nuestra doctrina, para efectos del estudio, abordaremos únicamente el Principio de Equidad y el Principio de Proporcionalidad, ya estos son los que mantienen la relación directa con el análisis referente a la constitucionalidad del Impuesto a los Depósitos en Efectivo en relación con la retención del Impuesto al Valor Agregado.

El análisis de los principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad es uno de los puntos mas debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos⁹³,

⁹³ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Ob. Cit.*, Pág. 255.

2.2.2.1.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Para Horacio A. García⁹⁴, un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva, lo segundo justifica los impuestos progresivos y lo primero los que son meramente proporcionales, de los cuales hay una infinita gama; mientras que Fritz Neumark, definió el Principio de Proporcionalidad como el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad contributiva, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puede ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos⁹⁵.

En nuestra legislación, se reconoce el Principio de Proporcionalidad como un principio rector de los impuestos, sin embargo no existe ley que defina este principio, por lo que entonces la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido diversos criterios jurisprudenciales tratando de explicar este principio.

Para efectos del presente trabajo, con el fin de evitar numerosas repeticiones de jurisprudencias, nos referiremos únicamente a la Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis P/J 10/2003, con localización en la Novena Época, y con fuente

⁹⁴ GARCIA Belsunce, Horacio A, "*Temas de Derecho Tributario*", Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1982, Pág. 105.

⁹⁵ Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, cit. por Delgadillo Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit, , Pág. 65.

en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII de mayo 2003, en la página 144.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Del texto anterior, claramente se puede observar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación coincide que el Principio de Proporcionalidad Tributaria, radica esencialmente en la obligación de los sujetos pasivos de contribuir al gasto público, esto en función a su capacidad contributiva, es decir el sujeto pasivo deberá aportar al gasto público una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, o la manifestación de la riqueza gravada. Por lo tanto para que un impuesto sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendiendo esta última como la verdadera potencialidad del contribuyente para aportar al gasto público, el impuesto, tomando en consideración que todos los

supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica que a través de las autoridades legislativas competentes en relación con el principio de Reserva de Ley, se limiten a crear contribuciones, que atiendan el principio de Proporcionalidad Tributaria, lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo.

Corroboran lo anterior, la tesis sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que son del tenor literal siguiente:

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto."

Por tanto, se vuelve a decir que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea

proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. En ese sentido, para fijar la base del tributo deben existir índices objetivos que evidencien la capacidad contributiva.

2.2.2.2.- PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Uno de los principios característicos de un sistema tributario es el de la equidad impositiva, lo cual significa que se grave igual a personas en igual situación y un gravamen adecuado a personas en situación diferente. En la práctica este principio se suele traducir en: la generalidad del gravamen, evitando la evasión y la defraudación fiscales; la aplicación uniforme de la legislación fiscal.

Para Luis H. Delgadillo⁹⁶, el Principio de Equidad, concede universalidad al tributo; el impacto que este origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación, así mismo el este autor cita a Andrés Serra Rojas, quien señala que este principio se debe entender como una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de ley.

Así las cosas, el Principio en estudio consiste en que los sujetos pasivos reciban un trato igual ante la Ley, es decir, las leyes deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la

⁹⁶ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, Ob. Cit. , Pág. 72.

vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales, esto es, que aquellas personas ubicadas en el mismo supuesto, obligadas a pagar una misma contribución sean tratadas por la misma Ley Tributaria idénticamente en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc.

Lo anterior se sustenta en el siguiente criterio Jurisprudencial emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: P./J. 24/2000 con localización en la Novena Época y con fuente en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000 en página 35.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el

tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Asimismo con el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION 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, etcétera, 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.**

La Equidad Tributaria tiene dos aspectos fundamentales: la Equidad Horizontal y la Equidad Vertical. La primera de estas implica generalizar todos los impuestos evitando el fraude y la evasión. La equidad vertical conlleva la aplicación uniforme de la legislación fiscal en todo el territorio del país, significa también la preponderancia de la imposición directa sobre la

indirecta, lo cual equivale a admitir la progresividad tributaria, ya que sólo los impuestos directos esto es, los que gravan el ingreso y la riqueza, son susceptibles de ser utilizados en el contexto de una política redistributiva.

CAPÍTULO III

Análisis de los Elementos Legales del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que Respaldan el Trabajo de Tesis.

“... me gusta abrir los ojos y estar vivo tener que vérmelas con la resaca entonces navegar se hace preciso en barcos que se estrellen en la nada vivir atormentado de sentido creo que ésta, sí, es la parte mas pesada.”

Fito Paez

3.1.- SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El Impuesto al Valor Agregado (**IVA**), es una contribución que en razón de un proceso predeterminado en la propia ley que lo regula, repercute en el consumidor final –quien no puede trasladar la carga tributaria- de los bienes, productos y servicios gravados, dicho en otras palabras, el sujeto que sufrió la traslación se encuentra imposibilitado para

seguir trasladando la carga del impuesto... la cual recibe el nombre de incidencia."⁹⁷

Por lo anterior, es que este impuesto debe considerarse, como una contribución al consumo ya que quien debe soportar la carga fiscal derivada de las operaciones reguladas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es aquella persona denominada consumidor, que adquiere el bien o servicio gravado, con el ánimo de satisfacer sus propias necesidades, es decir, este no adquiere el bien o el servicio con el ánimo de comercializarlo o transformarlo en un servicio o producto de mayor complejidad.

“Un impuesto al valor agregado se considera casi siempre relacionado con el consumo; según la manera de manejar los impuestos, cada proveedor debe especificar el impuesto por separado (por lo menos si un comprador es una empresa), de modo que el comprador pueda conocer el impuesto pagado, para deducirlo del impuesto sobre sus ventas.”⁹⁸

María A. Alegretti, define al Impuesto al Valor Agregado, como “...un impuesto que, recayendo sobre el consumidor final, que es quien en definitiva lo paga a través de sus consumos, ha de ser ingresado en el fisco por cada una de las etapas del proceso económico de producción y comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora en el producto...”⁹⁹

Sin embargo, quien soporta la carga fiscal, no es reconocido por nuestra legislación como el sujeto del impuesto, toda vez que quien soporta

⁹⁷ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, "*Principios del Derecho Tributario*", México, Editorial Limusa Noriega, 2005, Pág. 77.

⁹⁸ DUE, John F. y Ann F. Friedlaender, "*Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*", Argentina, Editorial El Ateneo, 1977, Pág. 387.

⁹⁹ ALEGRETTI de Salgado, María A. , El Impuesto al valor agregado en la R.A., edición de la D. Cit. ALMARZA, Alejandro y otros, "*Impuesto al Valor Agregado*", Buenos Aires, Editorial Macchi, 1996, Pág. X.

la señalada carga, ha sido en consecuencia de la traslación jurídica del impuesto, como la denomina el Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez¹⁰⁰, siendo efectivamente el sujeto del impuesto de referencia, aquella persona que enajene, otorgue el uso o goce temporal de los bienes o en su caso preste los servicios gravados por el Impuesto al Valor Agregado.

Atendiendo a nuestro Derecho Positivo Mexicano, podemos definir al sujeto del Impuesto al Valor Agregado, a razón del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado **(LIVA)**, como aquellas personas físicas o jurídicas que dentro del territorio nacional, realicen actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la importación de bienes o servicios.

Ya una vez definidos los sujetos del Impuesto al Valor Agregado, podemos concluir que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que quienes enajenen otorguen el uso o goce temporal de los bienes, presten un servicio o importen, serán los sujetos obligados al pago del señalado impuesto; sin embargo en quien realmente recae la obligación de desprenderse de parte de su patrimonio económico parra cubrir el Impuesto al Valor Agregado es el consumidor final.

Ahora bien, en cuanto el objeto del Impuesto al Valor Agregado, podemos decir que este es gravar las actividades siguientes:

- 1.- Enajenación de bienes.
- 2.- La prestación de servicios independientes.
- 3.- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- 4.- La Importación de bienes o servicios.

¹⁰⁰ DELGADILLO Gutiérrez, Ob. Cit., Pág. 76.

Enajenación de Bienes.

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se debe entender como enajenación de bienes, lo dispuesto en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación(CFF), concurrencia que indica el mismo artículo 8 de la Ley Impuesto al Valor Agregado, por lo que entonces en términos del Código tributario citado, se entiende por enajenación de bienes las actividades siguientes:

1.- Toda transmisión de propiedad, que de manera ejemplificativa y no limitativa puede ser, la compraventa, la compraventa con reserva de dominio, no limitándose al contrato puro de compraventa a que se refiere nuestra legislación civil, "...la ley amplía el concepto puro de venta a otras actuaciones como permuta, dación de pago, disolución de sociedades y otros".¹⁰¹

2.- **Las adjudicaciones**, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

3.- **La aportación a una sociedad o asociación.**

4.- La que se realiza mediante **el arrendamiento financiero.**

5.- La que se realiza a través del **fideicomiso**, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el **fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él** y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

¹⁰¹ ALMARZA, Alejandro y otros, "*Impuesto al Valor Agregado*", Buenos Aires, Editorial Macchi, 1996, Pág. 11.

- b) En el acto en el que **el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario**, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, **se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados**, salvo que se trate de acciones.

6.- 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 el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. **En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o 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.**

Como excepción de lo anterior, no se considera enajenación de bienes cuando se adquieran certificados de participación entre el público inversionista, salvo que estos certificados otorguen a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones.

La enajenación de los certificados de participación, para efectos del Impuesto al Valor Agregado, deberá considerarse como la enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes.

7.- 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.

Cabe precisar que a transmisión del dominio a que se refiere este supuesto normativo, no es aplicable para las acciones (sociedad mercantil) o partes sociales (sociedad civil).

8.- 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.

No deberá considerarse enajenación de bienes en el momento de la celebración del contrato respectivo a que se refiere este numeral, cuando la transmisión de derechos se realice 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 cobren los créditos correspondientes.

9.- Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, se considerará que hay enajenación cuando la fusión o escisión de sociedades, se realice fuera de los siguientes términos:

a) En el caso de fusión:

I.- Se presente el aviso de fusión a que se refiere el artículo 5-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.¹⁰²

¹⁰² **ARTÍCULO 5o-A.-** Para los efectos de las fracciones I y II del artículo 14-A del Código, se deberán presentar los siguientes avisos:

II.- De fusión de sociedades, el cual será presentado por la sociedad que surja o subsista. Este aviso deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se llevó a cabo dicho acto y deberá contener la denominación o razón social de las sociedades que se fusionan y la fecha en que se realizó la fusión.

II.- Que con posterioridad a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaban ésta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un período mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión. Este requisito no será exigible cuando se reúnan los siguientes supuestos:

- Cuando los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada, correspondiente al ejercicio inmediato anterior a la fusión, deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad de la fusionante.
- Cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante, o esta última haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada.

No será exigible el requisito anterior, cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.

III.- Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

b) En el caso de escisión:

I.- Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de

las escindidas, sean los mismos durante un período de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.

No se computarán las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. Tampoco se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

Tratándose de sociedades civiles se considerará el valor de las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, en cuyo caso, el 51% de las partes sociales deberá representar, al menos, el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones.

Durante el período de tres años a que nos hemos referido, los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto o los socios de por lo menos el 51% de las partes sociales antes señaladas, según corresponda, de la sociedad escidente, deberán mantener la misma proporción en el capital de las escindidas que tenían en la escidente antes de la escisión, así como en el de la sociedad escidente, cuando ésta subsista.

II.- Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos

establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escidente. La designación se hará en la asamblea extraordinaria en la que se haya acordado la escisión.

Cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión o de una escisión de sociedades, se pretenda realizar una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión. En este caso para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo, los contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos de lo señalado, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria, cuando la transmisión de propiedad de las acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación, siempre que en este último caso se cumplan los requisitos establecidos en la fracción XIX del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No será aplicable lo señalado cuando en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la escisión el tratamiento de reducción de capital.

En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la

que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad fusionada o a la sociedad escidente que desaparezcan, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquélla que corresponda a la fusión o a la escisión.

Lo anterior, sólo se aplicará tratándose de fusión o escisión de sociedades residentes en el territorio nacional y siempre que la sociedad o sociedades que surjan con motivo de dicha fusión o escisión sean también residentes en el territorio nacional.

En el caso de enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, se entenderán como enajenaciones, cuando se efectúen con clientes que sean público en general¹⁰³, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses.

¹⁰³ No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

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.

Aunado a lo anterior, el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entiende como enajenación de bienes, para efectos únicamente del Impuesto al Valor Agregado, salvo prueba en contrario, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

A partir del 21 de noviembre de 1991, mediante reforma al artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 26 de diciembre de 1990, no deberá considerarse como enajenación afecta al Impuesto al Valor Agregado, la que se realice por causa de muerte o donación, salvo que la donación sea efectuada por personas morales para las que no sea deducible dicha donación, en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de que la enajenación no llegue a efectuarse, se tendrá el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado correspondiente, siempre y cuando el contribuyente que reciba la devolución de bienes, otorgue a quienes realicen la devolución, descuentos o bonificaciones, o devuelva anticipos o depósitos al efectuarse la enajenación, pudiendo deducir del valor de los actos por los que se tenga que pagar Impuesto al Valor Agregado el monto de la devolución, señalando en la declaración mediante la cual realice la deducción, que el Impuesto al Valor Agregado que se hubiera trasladado se restituyo. Así mismo es un requisito para que pueda efectuarse la devolución del Impuesto al Valor Agregado cuando la enajenación no llegue a consumarse, que el contribuyente a quien le sea devuelto el Impuesto pagado por traslado, lo disminuya del monto del Impuesto al Valor Agregado acreditable en el mes correspondiente, pero en

el caso de que el IVA acreditable resulte inferior al monto del IVA que se restituya, este contribuyente deberá pagar la diferencia.¹⁰⁴

No se tendrá derecho a la devolución del IVA, cuando en términos del artículo 1-A y 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se haya retenido el impuesto, debiendo en este supuesto los contribuyentes presentar la declaración complementaria para cancelar los efectos de la operación respectiva, sin que las declaraciones complementarias presentadas exclusivamente por este concepto se computen dentro del límite establecido en el primer párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.¹⁰⁵

Exención del pago del IVA por Enajenación.

Del contenido del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, podemos apreciar el catalogo de enajenación que se encuentran exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, tales como son la enajenación del suelo, construcciones adheridas al suelo que únicamente estén destinadas al uso de casa habitación, los libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor, bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas, 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, moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onza trío, partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con

¹⁰⁴ Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008.

¹⁰⁵ Artículo 32.- Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

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

Otro de los supuestos por lo que no se deberá pagar el Impuesto al Valor Agregado, es en la operación de enajenación de los certificados repartición inmobiliarios no amortizables; para este caso se deberán cumplir una serie de requisitos, los cuales son:

- Que 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.

De igual forma se encuentran exenta del pago del Impuesto al Valor Agregado, las enajenaciones de lingotes que estén integrados por un 99% de oro, y que la enajenación se realice al menudeo con el público en general. Así mismo la enajenación de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX) o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (Maquila)¹⁰⁶ o un régimen similar en los términos

¹⁰⁶ El Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación y el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, se encuentran integrados en el Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006.

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 bajo las siguientes condiciones:

- 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 al Valor Agregado en la enajenación de los bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.¹⁰⁷

Prestación de Servicios.

En la prestación de servicios se tiene la 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 que se trate de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como dispone el artículo 14 de la Ley Impuesto al Valor Agregado, se debe considerar como prestación de servicios independientes:

¹⁰⁷ **ARTÍCULO 135-B de la Ley Aduanera.** El régimen de recinto fiscalizado estratégico consiste en la introducción, por tiempo limitado, de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a los recintos fiscalizados estratégicos, para ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación y se sujetará a lo siguiente:

1.- La obligación de hacer, de dar, de no hacer o de permitir a favor de otra persona, cual sea el nombre que se designe o figura jurídica en que se pretenda resguardar. Sin que se deba considerar dentro de estas obligaciones como prestación de servicios independientes, aquellas relaciones que deriven de la prestación de un servicio subordinado en términos de la Ley Federal de Trabajo o aquellas relaciones que se asimilen a estos servicios en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2. - De igual forma se esta obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado, por la prestación del servicio de transporte, ya sea de bienes o de pasajero; por los servicios de seguro, afianzamiento y reafianzamiento, para efectos del servicio del transporte 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.

3.- Los contratos de mandato, de comisión, de mediación la agencia, la representación, la correduría la consignación, la distribución, la asistencia técnica y la transferencia de tecnología son objetos del Impuesto al Valor Agregado, al ser considerados por este impuesto como una prestación de servicios independientes,

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, se debe considerar que una prestación de servicios tiene la característica de ser personal, cuando se trate de las actividades señaladas en el artículo 14 de la LIVA y no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Para realizar el cálculo del Impuesto al Valor Agregado en la prestación de servicios, se deberá considerar 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, salvo el caso de que sea transporte aéreo internacional donde únicamente se considerará el 25% del monto total.

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 efecto del cálculo del impuesto.

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 al acreedor.

Cuando se trate de operaciones de créditos otorgados por instituciones del sistema financiero, en los que el acreditado pueda disponer del crédito a través de tarjetas expedidas por el acreedor, se deberá considerar para efectos del cálculo del Impuesto al Valor Agregado, el valor real de los intereses, las comisiones que se cobren al deudor, acreditado, cuentacorrentista o arrendatario, por la disposición de dinero en efectivo o por cualquier otro concepto y las penas convencionales, excepto los intereses moratorios, no se considerarán como parte de los intereses devengados.

El valor real de los intereses devengados, se determinará conforme a lo siguiente:

I. Cuando la operación de que se trate esté denominada en moneda nacional o extranjera, el valor real de los intereses se calculará aplicando a la base sobre la cual se calcularon los intereses devengados, la tasa real de interés, de conformidad con lo siguiente:

a) La tasa real de interés se calculará restando, a la tasa de interés que corresponda al periodo de que se trate, la inflación del mismo periodo. La inflación se calculará dividiendo el valor de la unidad de inversión determinado por el Banco de México para el último día del periodo, entre el valor de la unidad de inversión para el día inmediato anterior al primer día del periodo, y restando del cociente la unidad.

b) Cuando la operación de crédito se encuentre pactada en moneda extranjera, la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate, expresada como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se sumará a la tasa de interés correspondiente al mismo periodo. Para expresar la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se dividirá aquélla en moneda nacional, entre dicho saldo promedio convertido a moneda nacional al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación para el último día del periodo de causación de los intereses. En el caso de que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado por dicha institución antes de esa fecha. El saldo promedio del principal será la suma de los saldos diarios del principal en el periodo, dividida entre el número de días comprendidos en el mismo periodo de causación.

Cuando en el periodo de causación de los intereses, el resultado de sumar la tasa de interés que corresponda al periodo y la ganancia cambiaria devengada en el mismo periodo, como se ha señalado en el párrafo anterior, sea igual o menor a la inflación del periodo, no se causará el impuesto durante el mencionado periodo.

En el caso de que la tasa de interés que corresponda al periodo esté expresada en por ciento, se deberá dividir entre cien antes de efectuar las sumas y resta, mencionadas en los párrafos anteriores.

II. Cuando las operaciones de que se trate se encuentren denominadas en unidades de inversión, el valor real de los intereses, serán los intereses devengados en el periodo, sin considerar el ajuste que corresponda al principal por el hecho de estar denominados en las citadas unidades.

Cuando no se reciba el pago de los intereses devengados mensualmente durante un periodo de tres meses consecutivos, el contribuyente podrá, a partir del cuarto mes, diferir el impuesto de los intereses que se devenguen a partir de dicho mes, hasta el mes en que efectivamente reciba el pago de los mismos. A partir del mes en el que se reciba el pago total de los intereses devengados no cobrados a que se refiere este párrafo, el impuesto correspondiente a los intereses que posteriormente se devenguen, se causará en el mes en que éstos se devenguen. Tratándose de arrendamiento financiero sólo será aplicable lo dispuesto en este párrafo en el caso de operaciones efectuadas con el público en general.

Tratándose de operaciones de crédito o de arrendamiento financiero, pactadas en moneda extranjera celebradas con el público en general, podrá optarse por considerar como valor para los efectos del cálculo del impuesto, en lugar del valor real de los intereses devengados a que se refiere este artículo, el valor de los intereses devengados. Cuando se ejerza esta

opción por un crédito en lo individual, no podrá cambiarse la misma durante la vigencia de dicho crédito.

Exención del pago del IVA por la Prestación de Servicios.

En términos del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera los supuestos normativos, de las prestaciones de servicios que no se encuentran sujetas al pago del impuesto que regula, y de las cuales se puede observar las siguientes:

Las comisiones u otras contraprestaciones que se tengan que cubrir por motivo del otorgamiento de un crédito hipotecario, salvo que estas se originen con posterioridad a la fecha de autorización del crédito, también se encuentran exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, las comisiones que cobre 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.

También no se encuentra sujeto al pago del Impuesto al Valor Agregado, los servicios que sean realizados sin cobro alguno, excepto por aquellos que sean prestados por personas morales a sus socios o asociados; los servicios que se presten por concepto de enseñanza por parte de los órganos de la Administración Pública Federal.

Para el caso de establecimientos que se dediquen a la prestación de servicios en relación con la enseñanza, quedaran exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando estos establecimiento cuenten con la autorización de la Secretaría de la Educación Pública en términos de la Ley General de Educación, así como aquellos servicios educativos de nivel preescolar, "por lo cual, si no se cuenta con estos requisitos y se prestan servicios de enseñanza, estos se encontraran

gravados... Tal sería el caso de instituciones de enseñanza que no cuentan con estos requisitos, como pueden ser institutos de capacitación, escuela de idiomas, escuelas de educación deportiva, danza, baile, etc., que a pesar de que prestan servicios de enseñanza, estarían gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que no cumplen con los requisitos para obtener la exención."¹⁰⁸

Otro de los servicios que se encuentra exento del pago del Impuesto al Valor Agregado, es aquel que se realice con motivo del transporte de pasajeros, tales como son, autobuses, microbuses, taxis, metro, entre otros; quedando fuera de este supuesto de exención de impuesto el transporte de pasajeros efectuado mediante ferrocarril, por él cual si se deberá pagar el Impuesto al Valor Agregado.

En cuanto hace al transporte de bienes a través de buques, embarcaciones o cualquier otro medio de transporte marítimo, quedaran exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando la prestadora de servicios se trate de una persona extranjera sin establecimiento permanente en el país, sin que este beneficio fiscal sea aplicable para los servicios de navegación en el territorio nacional.

En materia de seguros, no son sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado, aquellos que protejan los riesgos agropecuarios, créditos de vivienda, o hipotecarios, hipotecarios 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

¹⁰⁸ DOMÍNGUEZ Orozco, Jaime y Cuauhtémoc Résendiz Núñez, "*Sociedades y asociaciones civiles 2008: régimen Jurídico-fiscal en el ISR, IETU, IDE e IVA*", México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008, Pág. 192 .

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, Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación¹⁰⁹.

Otro de los supuestos por lo que no se debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, es aquella prestación de servicios que se realice como contraprestación normal a las siguientes personas jurídicas:

- Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, así como organismos que las reúnan.

¹⁰⁹ **Artículo 16-A.**- Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entiende por operaciones financieras derivadas las siguientes:

I. Aquéllas en las que una de las partes adquiere el derecho o la obligación de adquirir o enajenar a futuro mercancías, acciones, títulos, valores, divisas u otros bienes fungibles que cotizan en mercados reconocidos, a un precio establecido al celebrarlas, o a recibir o a pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes al momento del vencimiento de la operación derivada, o bien el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones.

II. Aquéllas referidas a un indicador o a una canasta de indicadores, de índices, precios, tasas de interés, tipo de cambio de una moneda, u otro indicador que sea determinado en mercados reconocidos, en las que se liquiden diferencias entre su valor convenido al inicio de la operación y el valor que tengan en fechas determinadas.

III. Aquéllas en las que se enajenen los derechos u obligaciones asociados a las operaciones mencionadas en las fracciones anteriores, siempre que cumplan con los demás requisitos legales aplicables.

Se consideran operaciones financieras derivadas de deuda, aquéllas que estén referidas a tasas de interés, títulos de deuda o al Índice Nacional de Precios al Consumidor; asimismo, se entiende por operaciones financieras derivadas de capital, aquéllas que estén referidas a otros títulos, mercancías, divisas o canastas o índices accionarios. Las operaciones financieras derivadas que no se encuadren dentro de los supuestos a que se refiere este párrafo, se considerarán de capital o de deuda atendiendo a la naturaleza del subyacente.

- Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

En cuanto los intereses, están exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, cuando se cumplan las siguientes hipótesis normativas:

Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, con excepción del cine, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado; pero por lo que hace a las funciones o espectáculos 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 Ley del Impuesto al Valor Agregado.¹¹⁰

Aunado a lo anterior, no se deberá considerar como espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

Los servicios profesionales de medicina prestados por personas físicas ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles, con título profesional expedido conforme a las leyes en la materia, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos

¹¹⁰ **Artículo 41.-** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.

Por los que servicios 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.

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 la el 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.

Uso o Goce Temporal de Bienes.

Como se dijo con anterioridad, otro de los supuestos que se encuentran gravados por el Impuesto al Valor Agregado, es el uso o goce

temporal de bienes, debiendo entender por esto 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.

El tratamiento para el cálculo el Impuesto al Valor Agregado, que se tenga que realizar por esta actividad, será el mismo que al del **tiempo compartido**, debiendo definir esta última actividad como el acto jurídico *consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero que funge como intermediario, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo bien, 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.*

Para el efecto del cálculo del Impuesto al Valor Agregado se deberá considerar 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.

Exención del pago del IVA por el Uso o Goce Temporal de Bienes.

No se deberá pagar el Impuesto al Valor Agregado por el uso o goce temporal de los Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación, como es en el contrato de orden civil denominado arrendamiento de casa-habitación.

Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa- habitación. **Sin que esto sea**

aplicable a los bienes destinados al hospedaje, que para este último caso, si se esta obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado.

Otro de los bienes que se encuentran exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, para el caso del uso o goce temporal de bienes, son las fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos, 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 por concepto de importación –Impuesto General de Importación (IGI).

Igual que en los casos anteriores, no están sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado por el uso o goce temporal de bienes, por instrumento bibliográficos o hemerográficos, tales como los libros, periódicos y revistas.

Importación de Bienes y Servicios.

Se debe considerar como importación de bienes y servicios, a efectos de ser gravados por el Impuesto al Valor Agregado, los siguientes supuestos:

1. La introducción al país de bienes. Cuando la importación se realice con el carácter de temporal, para efectuar reparaciones a determinados bienes y retorne a los Estados Unidos Mexicanos, 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.
2. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

3. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
4. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
5. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios gravados por el Impuesto al Valor Agregado, en relación con la prestación de servicios independientes, mismos a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Para efectos del cálculo del Impuesto al Valor Agregado por concepto de importación de bienes o servicios, se deberá considerar que el hecho generador del tributo se perfecciona cuando:

- a) El importador presente el pedimento para su trámite –despacho aduanero, al Sistema de Selección Automatizado- en los términos de la legislación aduanera.
- b) En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.
- c) Cuando se trató de importaciones de bienes intangibles que adquiriera una persona residente en el país, de otra que no lo sea y por el uso y goce temporal de bienes tangibles en territorio nacional, y su entrega material se realice en el extranjero, se considera que se ha realizado el hecho generador, en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que se pague cada contraprestación.

En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero, se tendrá obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

Para efectos del cálculo del Impuesto al Valor Agregado cuando se trate de importaciones de bienes tangibles o de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, la base gravable, estará integrada del valor del bien que se haya utilizado como base del Impuesto General de Importación, mas aquellas contribuciones que se cobren con motivo de la operación de comercio exterior, tales como al Derecho de Trámite Aduanero y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación incluyendo para este caso a las Cuotas Compensatorias –es importante aclarar que no existe ordenamiento que equipare a las regulaciones o restricciones no arancelarias conocidas como medias de transición derivadas de las negociaciones llevadas a cabo por los Estados Unidos Mexicanos y la República Popular de China, las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 13 de octubre mediante Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Popular China en materia de Medidas de Remedio Comercial, firmado en la ciudad de Arequipa, Perú, el primero de junio de dos mil ocho.

Para el caso en que se refiere el párrafo anterior, el pago que se realice por concepto del Impuesto al Valor Agregado, tendrá el carácter de provisional, teniendo que realizarse de manera conjunta con aquella contribución que se actualice por motivo de la importación (Impuesto General de Importación), inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes

generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento.

Sin embargo lo anterior, considerando que hay operaciones de importaciones, que por el tipo de bien que se introduce al país, están exentos del pago del Impuesto General de Importación, según la tarifa que señala el artículo primero que regula el impuesto a la importación; para estos casos los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto que nos ocupa -Impuesto al Valor Agregado-, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente.

El Impuesto al Valor Agregado pagado al importar bienes dará lugar a acreditamiento en los términos y con los requisitos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En ningún caso de importación, los bienes que se encuentren en proceso de importación ante la Aduana o recinto fiscal o fiscalizado, podrán ser retirados, sin que previamente se haya realizado el pago del IVA correspondiente.

Exención del pago del IVA por la Importación de Bienes y Servicios.

Está exento del pago del impuesto que nos encontramos estudiando, las importaciones que no se llegaren a consumir, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo o se introduzcan al país bajo el régimen de recinto fiscalizado estratégico, equipajes y menajes. Pero en el caso de que los bienes importados temporalmente sean objeto de uso o goce en el país, se pagará el IVA correspondiente.

De igual forma se encuentran exentos del pago del IVA, las importaciones que se realicen sobre bienes o servicios que en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentren exentas o estén

gravadas a tasa 0% en términos del artículo 2-A del ordenamiento ya señalado.

Otro supuesto de exención del impuesto, son las donaciones de bienes efectuadas por residentes en el extranjero a favor de país en cualquiera de sus tres niveles de gobierno, o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto a las obras de arte, podemos decir que están exentas aquellas 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. Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en 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.

Las importaciones realizadas, respecto de aleaciones metálicas de oro, estarán exentas del pago del IVA, siempre y cuando el 80% de la aleación este integrado por oro puro.

La importación de vehículos estará exenta del pago del IVA, en los casos en que exista reciprocidad, la importación en franquicia cuando pertenezcan a:

- a)** Gobiernos extranjeros, con los que el Gobierno Mexicano tenga relaciones diplomáticas.
- b)** Embajadores extranjeros acreditados en el país.
- c)** Miembros del personal diplomático y consular extranjero, que no sean nacionales.

También podrá autorizarse la importación en franquicia a funcionarios y empleados del servicio exterior mexicano que hayan permanecido en el extranjero cuando menos dos años continuos en el desempeño de comisión oficial, de un vehículo de su propiedad que hayan usado durante su residencia en el extranjero, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría mediante reglas. Quedan comprendidos en lo previsto en este supuesto, los funcionarios mexicanos acreditados ante los organismos internacionales en los que el Gobierno Mexicano participe.

Para que pueda considerarse que la importación a que se refiere este supuesto, se encuentra exenta del pago del IVA, se deberá cumplir con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Exportación de Bienes y Servicios.

Aunque por la exportación de bienes y servicios, no se tiene que pagar el impuesto, sin embargo, esta actividad no debe considerarse como una actividad exenta, toda vez que la tasa aplicable al cálculo del impuesto es 0%, la cual juega las mismas reglas en cuanto su acreditamiento, que para aquellas actividades gravadas con tasa del 15% o del 10% para franja fronteriza, situación que es totalmente diferente en relación con aquellos contribuyente, que por su actividades se encuentran exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, "ya que como establece en la LISR, cuando se esté obligado al pago del impuesto, el IVA que sea trasladado a dicha persona deberá considerarse como un gasto deducible."¹¹¹

¹¹¹ DOMÍNGUEZ Orozco, Ob. Cit., Pág. 193 .

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado aplicable para el caso de exportaciones, las empresas residentes en el país que presten servicios personales que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país aplicaran para efectos del cálculo del impuesto, una tasa del 0%, sobre los siguientes supuestos de exportación:

1. La exportación que destine a un régimen aduanero de exportación definitiva en los términos que establezca la Ley Aduanera.
2. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.
3. El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
4. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:
 - a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
 - b) Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.
 - c) Publicidad.

d) Comisiones y mediaciones.

e) Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.

f) Operaciones de financiamiento.

g) Filmación o grabación, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto se señalen en el reglamento de esta Ley.

h) Servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

5. La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

6. La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

7. La prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad en los términos de la Ley General de Población, paguen los servicios de

referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento.

Por servicios de hotelería y conexos, se debe entender con tal servicio, aquellos que se presten con motivo de alojamiento, la transportación de ida y vuelta del hotel a la terminal de autobuses, puertos y aeropuertos, así como los servicios complementarios que se les proporcionen dentro de los hoteles. Los servicios de alimentos y bebidas quedan comprendidos en los servicios de hotelería, cuando se proporcionen en paquetes turísticos que los integren.

Las empresas residentes en el país, que estén sujetas al cálculo del Impuesto al Valor Agregado por la prestación de servicio de hotelería o servicio conexo a este, deberán estar registradas ante el Servicio de Administración Tributaria y cumplir los requisitos de control que establezca el reglamento de LIVA, en el cual se podrá autorizar que el pago de los servicios se lleve a cabo desde el extranjero por otros medios.

Cuando los servicios que nos ocupa, se contraten con la intermediación de agencias de viajes, de igual forma se tendrán que sujeta al Reglamento de la LIVA, para efectos de la autorización de pagos a través de otros medios.

- 8.** Tratándose de la enajenación de bienes y prestación de servicios independientes, que estén exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, se calculará el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación o prestación de servicios. También procederá el acreditamiento cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

Para efectos de la devolución del IVA, para el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se cobre la contraprestación y en proporción a la misma.

Atendiendo que en los supuestos que se han enumerado, los extranjeros que se encuentran en calidad de turistas en el país, que se les traslade el Impuesto al Valor Agregado, podrán solicitar la devolución de este impuesto cuando reúnan los siguientes requisitos:

- Que el comprobante fiscal que expida el contribuyente reúna los requisitos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;
- Que las mercancías adquiridas salgan efectivamente del país, lo que se verificará en la aduana aeroportuaria o marítima, según sea el caso, por la que salga el turista, y
- Que el valor de las compras realizadas por establecimiento, asentado en el comprobante fiscal que presente el turista al momento de salir del territorio nacional, ampare un monto mínimo en moneda nacional de 1,200 pesos.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá las reglas de operación para efectuar las devoluciones a los turistas que se les haya trasladado el IVA, y podrá otorgar concesión a los particulares para administrar dichas devoluciones, siempre que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para el órgano mencionado.

En todo caso, la devolución que se haga a los extranjeros con calidad de turistas deberá disminuirse con el costo de administración que corresponda a las devoluciones efectuadas.

3.2.- TRASLADO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La traslación del impuesto, es una figura jurídica, retomada por nuestra legislación tributaria, en especial aquella que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, la cual puede ser definida como aquel proceso por el cual el sujeto obligado del impuesto – persona sobre la que recae el impacto del impuesto- transmite su obligación fiscal, en consecuencia su carga tributaria, a otro sujeto, con quien efectuó la operación sobre la cual se esta obligado al pago del impuesto –hecho generador-.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, ha retomado en su contenido, la figura de traslación del impuesto, con mayor referencia, en el tercer párrafo del artículo 1, donde se establece de manera clara que *“...El contribuyente trasladara dicho impuesto de manera expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes y servicios, los usen o los gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A o 3 tercer párrafo de la misma...”*.

Así las cosas, tenemos que las personas físicas o morales que enajenen bienes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o presten servicios personales independientes, podrán liberarse de la carga tributaria que representa el Impuesto al Valor Agregado, mediante la aplicación de la tasa del impuesto, al precio pactado por la enajenación de bienes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, por la prestación de servicios personales independientes.

Para que la carga tributaria sea efectivamente transmitida un sujeto diferente y para efectos del acreditamiento del impuesto, el traslado de este se deberá de hacer de manera expresa y por separado del precio pactado por el desempeño de las actividades gravadas por el Impuesto al Valor Agregado, en el comprobante que al efecto se expida.

Se deberá entender que el traslado del impuesto se realiza de manera expresa y por separado, cuando en el comprobante fiscal a que se refiere el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y se este obligado a expedirlo, se inserte de manera clara el monto del Impuesto al Valor Agregado que se tenga que pagar por concepto de traslado, de tal manera que se permita la diferenciación de aquel otro monto a que se refiera al precio pactado.

Sin embargo, la Regla 1.2.4.17 de la Regla Miscelánea vigente, para efectos del artículo 29 C del Código Fiscal Federal, se tiene por cumplida la obligación de desglosar en los comprobantes fiscales que al efecto se emitan, los impuestos que deban trasladarse, en los siguientes caso:

- a)** Cuando la totalidad de los actos o actividades que ampara el comprobante se encuentren sujetos a la misma tasa de impuesto, bastará con que el impuesto trasladado se incluya en forma expresa y por separado sin que sea necesario señalar la tasa aplicable.

- b)** Si el comprobante ampara actos o actividades a los que les sean aplicables tasas distintas del mismo impuesto, deberá señalar el traslado que corresponda a cada una de las tasas, indicando la tasa aplicable o bien, podrán optar por separar los actos o actividades en más de un comprobante, y aplicar lo dispuesto en la fracción I de esta regla.

c) Si lo que ampara el comprobante incluye actos o actividades gravados y exentos, deberá señalarse el monto o suma de los gravados y de los exentos y, en caso de que los gravados lo sean a tasas distintas será aplicable, adicionalmente, lo dispuesto en la fracción II de esta regla, incluida la opción de separar los actos o actividades en más de un comprobante aplicando lo dispuesto en la fracción I de esta regla.

d) En el caso en que se deban trasladar dos impuestos, el comprobante deberá indicar el importe que corresponda a cada impuesto por separado y mencionando la tasa e impuesto aplicable.

e) Solamente en el caso de que sea aplicable la tasa del 0% de impuesto en la totalidad de los actos o actividades contenidos en el comprobante no será necesario hacer separación o desglose del impuesto.

La persona sobre la cual recayó la carga tributaria del Impuesto al Valor Agregado, como consecuencia directa de la traslación del impuesto, podrá efectuar el acreditamiento de este monto, contra el impuesto a que el este obligado a pagar, cuando este realice la autodeterminación mensual, disminuyendo del monto total del impuesto a su cargo, el impuesto que se le haya retenido en su caso, contra la diferencia que resulte se le restara el impuesto trasladado o aquel que se haya pagado por motivo de la importación de bienes o servicios, obteniendo el monto real del impuesto a pagar cuando así subsista o un saldo a favor cuando después de haber desminuido el impuesto trasladado o el que se haya pagado con motivo de la importación sea mayor al impuesto a que se este obligado a pagar.

Las personas morales que estén obligadas a realizar la retención del impuesto en términos del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que a su vez se les retenga dicho impuesto o realicen la

exportación de bienes tangibles en los términos previstos en la fracción I del artículo 29 de esta Ley –exportación definitiva-, podrán considerar como impuesto acreditable, el impuesto que les trasladaron y retuvieron, aun cuando no hayan enterado el impuesto retenido de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual dispone:

Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

...

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-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

3.3.- RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La generalización del Impuesto al Valor Agregado fue acompañada de numerosos regímenes de retención y percepción, creados con el firme propósito de robustecer la recaudación del gravamen, pretendiendo evitar asimismo la evasión en ciertos sectores de la economía.

Entendiendo a la retención del impuesto, como aquella figura jurídico-tributaria, por la cual una persona diferente, a aquella que esta obligada al pago del impuesto, detiene al contribuyente, una determinada cantidad de dinero por concepto del impuesto que se trate, para efectos de pagar ante las oficinas y autorizadas y a cuenta ajena, el impuesto causado, figura que desde luego a sido retomada por la legislación correspondiente del Impuesto al Valor Agregado:

3.3.1.- SUJETOS OBLIGADOS A RETENER EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para el caso del Impuesto al Valor Agregado, están obligados a realizar la retención del impuesto que se le haya trasladado, en términos del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las siguientes personas que se encuentren en los siguientes supuestos:

1. Las instituciones de crédito que adquieran bienes a través de:
 - a) Dación en pago
 - b) Adjudicación Judicial
 - c) Adjudicación fiduciaria

2. Las personas morales cuando:
 - a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por **personas físicas**.
 - b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.
 - c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.
 - d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

La retención para el caso de adquisición desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización, señalado en el inciso b) del punto dos que antecede, se deberá efectuar sin importar la forma en que se adquieran los desperdicios, sin que se deba considerar que se trate de productos que conlleven un proceso de

selección, limpieza, compactación, trituración o cualquier tratamiento que permita su reutilización o reciclaje.

3. Las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen **residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.**

4. Las personas morales que cuenten con un programa autorizado denominado INMEX, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

Las personas morales que hayan efectuado la retención del impuesto, y que a su vez se les retenga dicho impuesto conforme a este supuesto o realicen la exportación de bienes tangibles, podrán considerar como impuesto acreditable, el impuesto que les trasladaron y retuvieron, aun cuando no hayan enterado el impuesto retenido de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 5o. de esta Ley.¹¹²

La retención el Impuesto, se realizara en el mismo momento en que el retenedor pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria –Administraciones Locales de Recaudación-, conjuntamente con el pago del impuesto

¹¹² **Artículo 5o.-** Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o. -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

correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, sin que en contra del pago de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna, salvo en el supuesto señalado en el número cuatro, que antecede al presente párrafo.

3.3.2.- TASA DE RETENCIÓN.

En cuanto a la tasa de retención que se realice del impuesto, se deberá hacer en una cantidad menor con aquel impuesto que se traslade, es decir menor del 15% o menor del 10% para el Impuesto causado en la franja fronteriza, estableciendo al efecto el Ejecutivo en el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dos supuestos, los cuales son:

El primero de ellos, se refiere a que las personas morales que retengan el impuesto, lo harán por el equivalente de las dos terceras partes del impuesto que se traslade, cuando se haya trasladado el impuesto por personas físicas en las operaciones de prestación de servicios independientes; prestación de servicios de comisión o cuando se haya otorgado el uso o goce temporal de bienes.

Es decir, cuando el impuesto trasladado haya sido por la tasa del 15%, el sujeto quien soporta la carga tributaria, deberá retener el 10% del valor total de la contraprestación. Sin embargo para los casos de que se trate de Impuesto causado en franja fronteriza, quien este obligado a retener el Impuesto al Valor Agregado, lo hará en una tasa del 6.66%.

El segundo de los supuestos establecidos en el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto al valor Agregado, es la retención de 4% del valor de la contraprestación pagada efectivamente, por los servicios

que las personas morales, la Federación y sus organismos descentralizados adquieran por concepto de servicios de autotransportes terrestre de bienes, sin considerar si el servicio es prestado por persona física o moral, en relación con el inciso c) del número 2 que señala los supuesto en los que se debe efectuar la retención del impuesto.

En relación con lo anterior, cuando los servicios de autotransporte terrestre de bienes sea prestado por una persona moral, deberá poner a disposición del Servicio de Administración Tributaria, la documentación comprobatoria, de las cantidades adicionales al valor de la contraprestación pactada por los citados servicios, que efectivamente se cobren a quien los reciba, por contribuciones distintas al impuesto al valor agregado, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y por cualquier otro concepto, identificando dicha documentación con tales erogaciones.

Efectos de la retención.

El primero de los efectos causados por motivo de la retención, es la posibilidad de acreditar mediante la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, el monto del impuesto retenido en contra del impuesto por el que se esta obligado a pagar, la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención.

Como consecuencia de lo anterior, en caso de existir un saldo a favor, el retenedor podrá solicitar su devolución en términos del primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación¹¹³, disminuyéndolo

¹¹³ **Artículo 22.-** Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en

del monto del impuesto que hayan retenido por las operaciones mencionadas en el mismo periodo y hasta por dicho monto, sin que estas cantidades, puedan ser objeto de algún acreditamiento.

Otro de los efectos que distinguen a la retención del impuesto con la figura de traslación, es aquel que surge como consecuencia de la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, toda vez que cuando no se haya realizado alguna retención de impuesto, es decir únicamente se haya trasladado el mismo, en las declaraciones consecuentes, quien devuelva el bien o reciba descuentos o bonificaciones, anticipos o depósitos, deberá disminuir del impuesto acreditable el impuesto que le sea restituido, mientras que quien reciba el bien devuelto u otorgue descuentos o bonificaciones, anticipos o depósitos, deducirá el valor del monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se restituyó. En cuanto hace a la retención del impuesto, los contribuyentes deberán presentar declaración complementaria para cancelar los efectos de la operación respectiva, sin que las declaraciones complementarias presentadas exclusivamente por este concepto se computen dentro del límite establecido en el primer párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.¹¹⁴

Por último, no efectuarán la retención en estudio, aquellas personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes; aunque este no es un efecto de retención en su totalidad, si no un supuesto de exclusión de la obligación de retención, se

forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

¹¹⁴ **Artículo 32.**- Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

tomo la decisión de incluirlo bajo este rubro, ya que este supuesto es un efecto de la generación del Impuesto al Valor Agregado, por la importación de bienes, además de que este supuesto evita los efectos ya señalados.

Se pone claramente de manifiesto la presión fiscal que se ejerce la presión fiscal que se ejerce sobre la actividad de los contribuyentes, quienes en muchas ocasiones se encuentran obligados a gestionar las correspondientes exclusiones de los distintos regimenes, con el fin de evitar la acumulación significativa de saldos a su favor¹¹⁵.

3.4.- SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.

En cuanto a los sujetos del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, podemos concluir en términos generales, según lo dispone el artículo 1 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, se trata de las personas físicas o morales, que reciban en cualquier tipo de cuentas abiertas¹¹⁶ a su nombre en instituciones del sistema financiero¹¹⁷, depósitos efectuados en efectivo, en moneda nacional o extranjera.

De lo anterior, podemos definir que el objeto del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, como se desprende del párrafo que antecede; son los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, reciban los sujetos del impuesto, definiendo la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo como depósito en

¹¹⁵ MARCHEVSKY, Rubén A., *"Impuesto al Valor Agregado: análisis integral"*, Buenos Aires: México, Editorial Macchi, 1996, Pág. 833.

¹¹⁶ Del supuesto anterior, se exceptúan aquellas cuentas que estén abiertas con motivo de un crédito otorgado por las instituciones del sistema financiero, hasta por el monto del crédito.

¹¹⁷ **Artículo 12.** Para los efectos de esta Ley, se entenderá por:

I. Persona moral y sistema financiero, a los que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como tales, a las sociedades operadoras de sociedades de inversión y a las sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión.

...

efectivo, las adquisiciones en efectivo y aquellos que señale la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito¹¹⁸, excluyendo de estas operaciones bancarias para efectos del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, aquellos que se realicen mediante transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero en los términos de las leyes aplicables, aún cuando sean a cargo de la misma institución que los reciba.

Con el fin de detallar el objeto del impuesto que nos ocupa, podemos decir que de la Sección Primera del Capítulo II del Título Segundo de la Ley General de Operaciones de Crédito, se desprende la regulación normativa denominada "*Del Depósito Bancario de Dinero*", la cual nos va ayudar a delimitar el concepto jurídico de depósito en efectivo, toda vez que de su contenido se observa que esta clase de depósitos lo define como: *El depósito de una suma determinada de dinero en moneda nacional o en divisas o monedas extranjeras, transfiere la propiedad al depositario y lo obliga a restituir la suma depositada en la misma especie, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.*¹¹⁹

Como excepción a la definición anterior, en términos del artículo 268 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Créditos, no transfiere la propiedad, los depósitos que se efectúen con mediante caja, saco o sobre cerrado, quedando su retiro, sujeto a los términos y condiciones que en el contrato bancario se señale.

De lo anterior, podemos concluir, que en cuando una persona deposite en efectivo a favor del titular de la cuenta bancaria, una cantidad por el concepto principal derivado de la adquisición de un bien, por el uso o goce temporal de bienes o por la prestación de un servicio personal, mas el

¹¹⁸ **Artículo 12.** de Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008.

¹¹⁹ **Artículo 267,** de la Ley General de Títulos y Operaciones de Créditos, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008.

monto cobrado por traslado de Impuesto al Valor Agregado, ambas cantidades formaran parte de la base gravable del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, toda vez que dicho gravamen no considera el origen del depósito.

3.5.- SUJETOS EXENTOS DEL IMPUESTO AL DEPÓSITO EN EFECTIVO.

En términos del artículo 2 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, están exentos del pago del impuesto la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y las entidades de la administración pública paraestatal, mismas que en términos al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley de Ingresos de la Federación, están considerados como no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

Las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no estarán obligadas a pagar el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, siendo entonces las:

1. Sindicatos y los organismos que los agrupen, Asociaciones patronales.
2. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
3. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
4. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

5. Instituciones de asistencia o de beneficencia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades.
6. Sociedades cooperativas de consumo.
7. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sean de productores o de consumidores.
8. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.
9. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.
10. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
11. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro en relación con actividades artísticas, culturales e intelectuales.
12. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas

de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.

- 13.** Asociaciones de padres de familia.
- 14.** Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.
- 15.** Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.
- 16.** Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas.
- 17.** Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.
- 18.** Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el SAT mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.
- 19.** Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.

Es de aclararse que en este caso no importa que se encuentren autorizados a recibir donativos o no, ya que esta distinción no la establece la disposición citada.¹²⁰

También se encuentran exentos del pago del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, los sujetos del impuesto, cuando reciban en sus cuentas abiertas en instituciones del sistema financiero, hasta por un monto mensual acumulado de \$25,000.00, en cada mes del ejercicio fiscal, sin que en el presente supuesto normativo, se trate de adquisiciones en efectivo de cheques de caja.

Para efectos de determinar el monto exento, a que nos referimos en el párrafo anterior, las instituciones del sistema financiero, deberán considerar todos los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del sistema financiero.

Las instituciones del sistema financiero, estarán exentas del pago del Impuesto a los Depósitos en efectivo, por los depósitos que reciban en sus cuentas propias con motivo de su intermediación financiera o de la compraventa de moneda extranjera, salvo los que se realicen en las cuentas concentradoras.

Las personas físicas, que reciban en cuentas de débito, depósitos en efectivo, por motivo de una prestación de servicio personal subordinado, están exentas del pago del impuesto que nos interesa.

Por último, las personas físicas y morales, por los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas propias abiertas con motivo de los créditos que les hayan sido otorgados por las instituciones del sistema financiero, únicamente hasta por el monto adeudado a dichas instituciones.

¹²⁰ DOMÍNGUEZ Orozco, Ob. Cit, P. 179.

3.6.- ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 7 Y 8 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.

Atendiendo al orden lógico, en relación con el ejercicio fiscal, para el estudio y análisis de la parte que nos interesa de los artículos 7 y 8 de la Ley del Impuesto al Depósito en Efectivo, comenzaremos por el último de estos numerales, toda vez que trata del sistema de acreditamiento y de compensación del impuesto, en cuanto a los pagos parciales de las contribuciones.

Los procedimientos de acreditamiento y de compensación que establece el artículo 8 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, permite efectuarse contra contribuciones de carácter federal, como lo son el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entre otros, sin embargo este procedimiento establece una orden de prelación entre estas contribuciones, dicho en otras palabras, el acreditamiento y compensación en su caso se deberá efectuar conforme al orden determinado por la norma, de tal manera que estas figuras se efectuaran hasta por el monto no acreditado o compensado en la contribución federal que anteceda en términos de la Ley.

En el caso de que las contribuciones que prevalezcan sobre otras absorban en su totalidad el impacto del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, impedirá el acreditamiento o compensación del este impuesto, contra aquellas contribuciones subsecuentes, lo que implica que el impacto causado del impuesto al resto de las contribuciones, prevalezca ante la posibilidad de ser absorbido por el acreditamiento en su caso compensación.

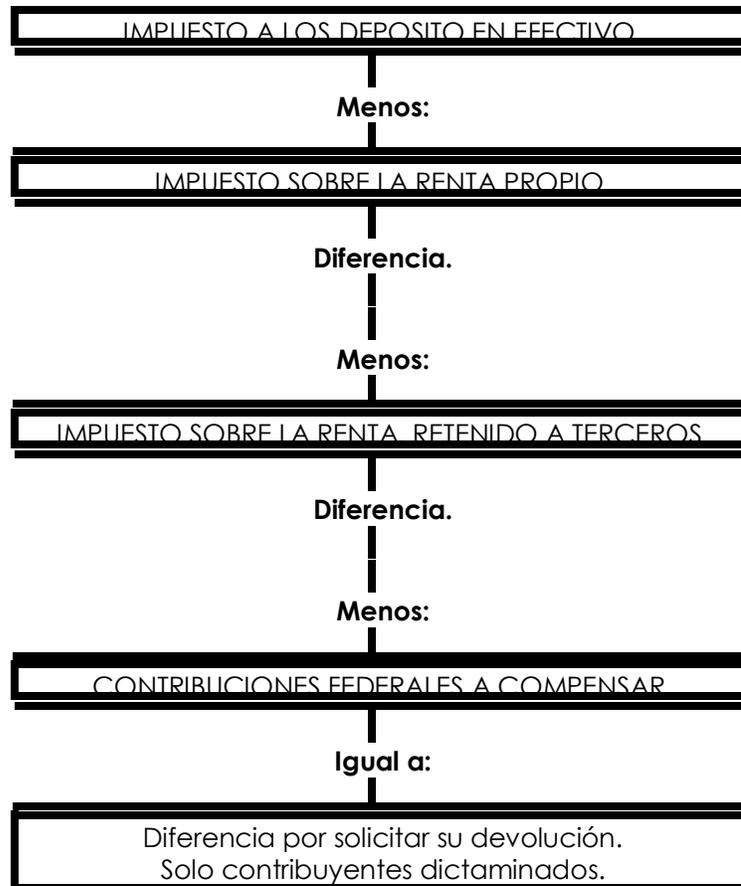
El Impuesto a los Depósitos en Efectivo, será acreditado en primer término contra el Impuesto Sobre la Renta propio del contribuyente, hasta una cantidad, una cantidad equivalente al monto del primer impuesto, que haya sido pagado en el mes que corresponda con el pago provisional que se realice.

Una vez que se haya efectuado el acreditamiento anterior, resultare una diferencia pendiente de acreditar del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, el contribuyente podrá acreditar la diferencia contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros en el mismo mes.

Ya concluido el procedimiento anterior, en caso de existir una diferencia, esta podrá ser compensada por el contribuyentes, contra las contribuciones federales a su cargo en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Si después de haber efectuado los procedimientos de acreditamiento y compensación a que ya nos hemos referido, subsistiere alguna diferencia, esta podrá ser solicitada por el contribuyente en devolución, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. Para que proceda la devolución mensual del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, el contribuyente que tenga un saldo pendiente, tendrá que estar dictaminado por contador público registrado y cumpla con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, en contrario sensu, aquel contribuyente que no este dictaminado, no podrá solicitar la devolución mensual del saldo pendiente del impuesto en trato.

Para una mejor ejemplificación del procedimiento anterior, se ilustra de la siguiente manera:



Por lo que hace al procedimiento anterior aplicado al ejercicio fiscal que se trate -en términos del artículo 7 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo-, si después de haber efectuado el acreditamiento, compensación y en su caso devolución a que se refiere el artículo 8 de la Ley del impuesto en estudio, el contribuyente de que se trate, podrá efectuar en estructura, el mismo procedimiento que anteriormente nos referimos, es decir:

La diferencia que subsista después de aplicar el procedimiento de acreditación, compensación, devolución en pagos provisionales, podrá ser acreditada contra el Impuesto Sobre la Renta propio del ejercicio fiscal que se trate; en caso de que aún existiera alguna diferencia, esta podrá ser acreditada contra el Impuesto Sobre la Renta retenido a terceros del ejercicio fiscal que se trate.

Si después de efectuar el procedimiento de acreditamiento a que nos hemos referido, resultara mayor el Impuesto a los Depósitos en Efectivo efectivamente pagado, el contribuyente podrá compensar la diferencia contra las contribuciones federales a su cargo en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Si después de aplicar los procedimientos de acreditamiento y compensación a que se refieren los párrafos anteriores, subsistiere alguna diferencia, la misma podrá ser solicitada en devolución, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el contribuyente, teniendo el derecho de acreditar el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, no lo realice durante el ejercicio fiscal que se trate, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad por la que pudo haberlo efectuado.

Respecto a este punto cabe destacar, que la ley nunca hace mención a la pérdida del derecho de compensación, que procede después del procedimiento de acreditamiento.

El derecho al acreditamiento es personal del contribuyente que pague el impuesto a los depósitos en efectivo y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión o escisión.

El procedimiento que hemos venido estudiando, para el caso de ejercicio fiscal que se trate, ha sido ejemplificado por Jaime Domínguez Orozco y coautores, en su obra "Sociedades y asociaciones civiles 2008: régimen Jurídico-fiscal en el ISR, IETU, IDE e IVA", de la siguiente forma:

ACREDITAMIENTO DEL IDE EN EL EJERCICIO

(Artículo 7 IDE)

IDE efectivamente Pagado en el ejercicio	5'000,000
Menos:	
Acreditamiento contra ISR retenido a terceros	<u>100,000</u>
Diferencia	4'900,000
Menos:	
Compensado contra Contribuciones Federales	<u>250,000</u>
Diferencia	4'650,000
Menos	
Solicitado en Devolución	<u>50,000</u>
IDE acreditable contra ISR a cargo del ejercicio	4'600,000
Menos:	
1. Acreditamiento contra ISR a cargo del ejercicio	<u>3'500,000</u>
Diferencia	1'100,000
Menos:	
2. Acreditamiento contra ISR retenido a Terceros	<u>110,00</u>
Diferencia	990,000
Menos:	
3. Compensado contra contribuciones Federales	<u>290,000</u>
4. IDE a solicitar en Devolución	700,000

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Impuesto a los Depósitos en Efectivo, además de TENER un fin extrafiscal, tiene un fin recaudatorio.

SEGUNDA.- El Impuesto a los Depósitos en Efectivo debe atender las Garantías previstas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

TERCERA.- El objeto del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, son los depósitos efectuados mediante efectivo en cuentas abiertas en las Instituciones bancarias, sin importar el origen de los depósitos.

CUARTA.- La Garantía de Proporcionalidad Tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, radica en que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, esto entendiendo a cada uno de los caracteres que distinguen a cada uno de los contribuyentes.

QUINTA.- Las personas que se puedan considerar contribuyentes regulares, pueden ser sujetos del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, si habitualmente reciben ingresos en depósitos en efectivo en sus cuentas bancarias.

SEXTA.- Si el contribuyente del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, realiza actos o actividades de enajenación de bienes, uso o goce temporal

de bienes o la prestación de un servicio independiente, es sujeto del Impuesto al Valor Agregado.

SÉPTIMA.- El sujeto del Impuesto al Valor Agregado, esta facultado legalmente para trasladar la carga tributaria a la persona que adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.

OCTAVA.- El Impuesto al Valor Agregado trasladado, deberá ser cobrado para luego ser enterado ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

NOVENA.- Las cantidades cobradas por concepto del traslado Impuesto al Valor Agregado y depositadas en efectivo por las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, forman parte de la base gravable del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

DÉCIMA.- Las cantidades cobradas por concepto de Impuesto al Valor Agregadas y depositadas en efectivo por las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, no representan la capacidad contributiva del contribuyente del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, toda vez que estas cantidades deben ser enteradas al fisco federal.

DÉCIMA PRIMERA.- El impuesto a los Depósitos en Efectivo resulta inconstitucional al permitir que formen parte de su base gravable los depósitos en efectivo realizados por las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, y los cuales se realicen con motivo del pago del Impuesto al Valor Agregado trasladado.

DÉCIMA SEGUNDA.- El sistema de acreditamiento, compensación y devolución previsto en la Ley de los Depósitos en Efectivo, resulta insuficiente

para evitar la inconstitucionalidad, base del presente trabajo, toda vez que se establece un orden de prelación, lo que implica que en el caso de que el impacto tributario causado por el Impuesto a los Depósitos en Efectivo sea absorbido mediante el acreditamiento, el impacto causado en contra Impuesto al Valor Agregado seguirá existiendo al no permitirse la compensación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

DÉCIMA TERCERA.- Aun en el supuesto no concedido, de que exista un remanente, después de haberse acreditado el Impuesto a los Depósitos en Efectivo contra el Impuesto sobre la Renta propio o retenido a terceros, el contribuyente tendrá que soportar un costo financiero como resultado del lapso de tiempo entre la fecha de recaudación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y acreditamiento correspondiente.

Así las cosas, las propuestas más adecuada para salvaguardar la Garantía de Proporcionalidad Tributaria en relación con las cantidades depositados en efectivo por concepto de pago del Impuesto al Valor Agregado trasladado y permitir que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, siga siendo un instrumento de control, son las siguientes:

Propuesta.

Propuesta a Corto Plazo.

A efecto de salvaguardar de manera pronta la Garantía de Proporcionalidad Tributaria, se propone que el Ejecutivo Federal, con fundamento en el inciso g) de la fracción I del artículo 33, en relación con el artículo 39, ambos del Código Fiscal de la Federación, emita una Regla de Carácter General a efecto de que se indique que no formaran parte de la base gravable del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, los montos cobrados y depositados en efectivo por concepto del Impuesto al Valor Agregado trasladado, así como la publicación de otra regla que obligue a las

Instituciones del Sistema Financiero como aquellas personas que van a realizar los depósitos en efectivo, a utilizar formatos bancarios que permitan salvaguardar las Garantías Constitucionales del contribuyente.

Los formatos bancarios que al efecto se utilicen, deberán contener un mínimo de datos, que permitan a las Instituciones del Sistema Financiero, distinguir los conceptos de los depósitos a gravar así como los sujetos involucrados en dicha operación, tales como, cuenta bancaria en la que se va a realizar los depósitos en efectivo, monto principal, monto por concepto del Impuesto al Valor Agregado trasladado en caso de que exista tal monto, persona que realiza el depósito en efectivo y el nombre de la persona quien realiza el depósito en efectivo.

Una vez desglosado lo anterior, proponemos como redacción de las Reglas de Carácter General, los siguientes textos.

Regla 01.- *Para efectos del artículo 1 en relación del artículo 2 de la Ley del Impuesto de los Depósitos en Efectivo, no formaran parte de la base gravable de este impuesto, los montos depositados en efectivo, por concepto de cobro del Impuesto al Valor Agregado trasladado.*

Regla 02.- *A efectos de la fracción I del artículo 4 de la Ley de Impuesto a los Depósitos en Efectivo, las Instituciones del Sistema Financiero, deberán expedir formatos bancarios, los cuales deberán llamarse "fichas de depósito en efectivo", las cuales deberán contener los siguientes datos.*

- a.-** *Número de cuenta bancaria.*
- b.-** *Nombre del titular de la cuenta bancaria.*
- c.-** *Monto de la suerte principal del depósito en efectivo.*
- d.-** *Monto del Impuesto al Valor Agregado, que se paga con motivo del traslado.*
- e.-** *Monto total a depositar en efectivo.*
- f.-** *Nombre de la persona que realiza el depósito en efectivo.*
- g.-** *Registro Federal de Contribuyentes de la persona que realiza el depósito en Efectivo.*
- h.-** *Registro Federal de Contribuyentes del titular de la cuenta bancaria.*

Propuesta a Largo Plazo.

En relación con la propuesta anterior, se considera necesario que el Poder Ejecutivo Federal, presente ante la Cámara de Diputados, la propuesta de adición de un último párrafo en el artículo 1 y la adición de un último párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, a través de las cuales se indique que los montos depositados en efectivo por concepto de Impuesto al Valor Agregado trasladado no forman parte de la base gravable del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y se obligue a las instituciones del Sistema Financiero, la utilización del formato de la "ficha de depósito en efectivo", con los requisitos que el propio Poder Ejecutivo Federal señale mediante las Reglas de Carácter General que al efecto emita.

En atención al párrafo anterior, se propone como textos de un nuevo último párrafo del artículo 1 y de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en efectivo, los siguientes.

Artículo 1.-

...

No se deberá considerar a efectos de este impuesto, los montos depositados en efectivo, por concepto de Impuesto al Valor Agregado trasladado.

Artículo 4.- *Las instituciones del sistema financiero tendrán las siguientes obligaciones:*

I.-

...

Para el efecto de recibir los depósitos en efectivo, las instituciones del sistema financiero, deberán expedir fichas de depósito en efectivo, conteniendo los requisitos que el Poder Ejecutivo Federal indique mediante Reglas de Carácter General, que al efecto expida.

Acompañando el texto anterior, el Poder Ejecutivo, deberá publicar la regla correspondiente mediante la cual indique los requisitos mínimos que

deberán contener las fichas de depósito en efectivo, por lo que en complemento a la propuesta anterior, se propone el siguiente texto de la regla que se correlacione con el último párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, que se ha propuesto.

Regla.- *Para los efectos del último párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley de Impuesto a los Depósitos en Efectivo, las fichas de depósitos en efectivo, deberán contener por lo menos los siguientes requisitos:*

- a.-** *Número de cuenta bancaria.*
- b.-** *Nombre del titular de la cuenta bancaria.*
- c.-** *Monto de la suerte principal del depósito en efectivo.*
- d.-** *Monto del Impuesto al Valor Agregado, que se paga con motivo del traslado.*
- e.-** *Monto total a depositar en efectivo.*
- f.-** *Nombre de la persona que realiza el depósito en efectivo.*
- g.-** *Registro Federal de Contribuyentes de la persona que realiza el depósito en Efectivo.*
- h.-** *Registro Federal de Contribuyentes del titular de la cuenta bancaria.*

Aunado a lo anterior, y a efecto de fortalecer la obligación de las Instituciones del Sistema Financiero de expedir fichas de depósito en efectivo, se sugiere una reforma al penúltimo párrafo –después de haberse adicionado el párrafo propuesto- de la fracción I del artículo 4 de la Ley a los Depósitos en Efectivo, en el cual se establezca la obligación solidaria de las instituciones del sistema financiero, que no hayan expedido las fichas de depósito en efectivo, o en su caso hayan recibido los depósitos en efectivo sin la utilización de las referidas fichas.

El texto que se propone, es el siguiente.

Artículo 4.- *Las instituciones del sistema financiero tendrán las siguientes obligaciones:*

- I.-**
- ...

*Las instituciones del sistema financiero serán responsables solidarias con el contribuyente por el impuesto a los depósitos en efectivo no recaudado, cuando no informen a las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III de este artículo que los fondos de las cuentas del contribuyente no fueron suficientes para recaudar la totalidad de dicho impuesto, o bien, cuando no hubiesen recaudado el impuesto en los términos de esta fracción o de la fracción cuarta de este artículo. **Asimismo, serán responsables solidarias las instituciones del sistema financiero, del impuesto a los depósitos en efectivo no recaudado, cuando omitan expedir las fichas de depósito en efectivo a que se refiere esta fracción, o en su caso acepte depósitos en efectivo sin el uso de las ya referidas fichas.***

(a) Para el efecto de recibir los depósitos en efectivo, las instituciones del sistema financiero, deberán expedir fichas de depósito en efectivo, conteniendo los requisitos que el Poder Ejecutivo Federal indique mediante Reglas de Carácter General, que al efecto expida.

Beneficios.

Las propuestas anteriores, permitirán en todo momento que se cumpla con la intención del Poder Ejecutivo Federal, según su exposición de motivos, estableciendo al Impuesto a los Depósitos en Efectivo, como un impuesto de control.

Aunado a lo anterior ampliara el panorama de control, ya que la utilización de las fichas de depósito bancario, en primer término permitirá a las autoridades fiscales, identificar planamente al contribuyente del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, así como aquel contribuyente que realiza el depósito en efectivo, lo que a su vez, apoya a las autoridades fiscales, a identificar las relaciones comerciales que en su caso surjan entre estas dos personas, el cual será un medio aun mas confiable de comprobar el contenido de las declaraciones informativa de clientes y proveedores que al efecto cada uno de los contribuyentes realicen en cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Además de lo anterior, y en lo que más nos interesa, el desglose del Impuesto al Valor Agregado que se deposita por concepto de traslado de dicho impuesto, permitirá conocer que cantidades no deben formar parte de la base gravable del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, lo que salvaguardara en todo momento la Garantía de Proporcionalidad Tributaria.

Asimismo, apoyara a las autoridades fiscales a extender su control del Impuesto Sobre la Renta, abarcando de esta forma el segundo impuesto más importante como es el impuesto al Valor Agregado, ya que el uso de las fichas de depósito en efectivo que se proponen, que vinculadas con las declaraciones que se presenten en cumplimiento con las obligaciones fiscales derivadas de este impuesto, permitirá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, controlar la veracidad de estas ultimas declaraciones, evitando de tal forma la evasión del Impuesto al Valor Agregado.

BIBLIOGRAFIA.

- **ALMARZA**, Alejandro y otros, "*Impuesto al Valor Agregado*", Buenos Aires, Editorial Macchi, 1996.
- **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Themis, 2004.
- **BURGOA**, Ignacio, "*Las Garantías Individuales*", México, Editorial Porrúa, 2002.
- **CARRASCO** Iriarte, Hugo, "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Iure, 2001.
- **DELGADILLO** Gutiérrez, Luís Humberto, "*Principios del Derecho Tributario*", México, Editorial Limusa Noriega, 2005.
- **DOMÍNGUEZ** Orozco, Jaime y Cuauhtémoc Résendiz Núñez, "*Sociedades y asociaciones civiles 2008: régimen Jurídico-fiscal en el ISR, IETU, IDE e IVA*", México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008.
- **DUE**, John F. y Ann F. Friedlaender, "*Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*", Argentina, Editorial El Ateneo, 1977.
- **FLORES** Zavala, Ernesto, "*Elementos de las Finanzas Públicas en México*", México, Editorial Porrúa, 1961.
- **FRAGA**, Gabino, "*Derecho Administrativo*", México, Editorial Porrúa, 1984.
- **GARCÍA** Belsunce, Horacio A, "*Temas de Derecho Tributario*", Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1982.
- **GARCÍA MÁYNEZ**, "*Introducción al Estudio del Derecho*", México, Editorial Porrúa, 1974.
- **GARZA**, Sergio F. de la, "*Derecho Financiero Mexicano*", México, Editorial Porrúa, 1983.
- **GORDOA** López, Ana Laura, "*Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*", México, Editorial Porrúa, 2000.
- **MARCHEVSKY**, Rubén A., "*Impuesto al Valor Agregado: análisis integral*", Buenos Aires: México, Editorial Macchi, 1996
- **MARGAIN** Manautou, Emilio, "*Introducción al Derecho Tributario Mexicano*", México, Editorial Porrúa, 1997.
- **PONCE** Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Limusa, 2008
- **RÍOS** Granados, Gabriela, coordinadora, "*Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*", México, Instituto de Investigaciones, Editorial Porrúa, 2007.
- **SÁNCHEZ** León, Gregorio, "*Derecho Fiscal Mexicano*", México, Editorial Cárdenas, 2000.
- **SMITH**, Adam, "*Investigación Sobre las Naturalezas y Causas de la Riqueza de las Naciones*", México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981.

- -----, "La Riqueza de las Naciones", Madrid, Editorial Alianza, 1999.
- **SOMERS**, Harol M, "*Finanzas Publicas e Ingreso Nacional*", México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981.
- **SPISSO**, Rodolfo R., "*Derecho Constitucional*", Buenos Aires, Editorial Depalma, 2000.
- **TENA** Ramírez, Felipe, "*Leyes Fundamentales de México*", México, Editorial Porrúa, 1976.
- **VILLEGAS**, Héctor B., "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*", Buenos Aires, Editorial Depalma, 1977.

Legislación.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley de Títulos y Operaciones de Crédito.
- Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

Fuentes Electrónicas.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, <http://portal.imcp.org.mx>, México, 06 de Octubre de 2008.
- IDC, <http://saludempresarial.com/>, México, 06 de Octubre de 2008.
- Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/>, México, 15 de abril de 2008.
- Congreso de la Unión, <http://www.congresodelaunion.gob.mx/>, México, 16 de abril de 2008.
- Diario Oficial de la Federación, <http://www.dof.gob.mx/>, México, 01 de octubre de 2007.

Otras Fuentes.

- Regla Miscelánea para el Ejercicio Fiscal 2008-2009, México, Diario Oficial de la Federación, 2008.