



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

“El Verdadero Sujeto Obligado al pago del IVA “

Tesis

Que para obtener el titulo de:

Licenciado en derecho

Presenta:

Ana María Manuel Clemente

Asesores: “+”Lic. Pedro cuevas Figueroa y

Dra. Margarita Palomino guerrero





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.

Agradecimientos

A mis padres:

Socorro Clemente Antonio y Felipe Manuel García por su ejemplo, preocupación y amor por mi, pero sobretodo por el apoyo que me brindaron para lograr este sueño que culmina con el logro anhelado.

Mil gracias por estar conmigo y poder contar con ustedes siempre, también le agradezco a dios por que me permite compartir con mis padres este logro.

Agradezco también:

A los señores **Elizabeth Leticia Escobar Rodríguez** y **Eduardo Requena Reyes** Por su apoyo, cariño y confianza porque fueron parte fundamental, y muy importante para este logro por el cual estaré eternamente agradecida.

A mi esposo:

Miguel A. Chavarría Por el amor, confianza y apoyo pero sobretodo por estar siempre conmigo, por compartir y apoyar este anhelo.

Te agradezco por compartir tu vida conmigo, por muestra hija **Ashley**, un lindo regalo de dios para los dos, ustedes son lo mejor de mi vida, lo más importante, gracias amor.

A mis asesores:

Lic. **Pedro Cuevas Figueroa** quien se nos adelanto en el camino, gracias a el encontré el gusto por el derecho fiscal, por transmitir el basto conocimiento, a todos los que tuvimos el privilegio de ser sus alumnos; Lo recordaremos con cariño.

A la Doctora:

Margarita Palomino Guerrero por dedicar su valioso tiempo en revisar y corregir esta tesis; para mi fue una experiencia increíble conocerla, le agradezco enormemente por el tiempo invertido, ya que sin tener obligación alguna me ayudo a concluir este logro, por el cual le estaré agradecida por siempre.

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

MarcoReferencial.....	3
1.1 Naturaleza Jurídica del Impuesto.....	8
1.2 IVA como impuesto.....	11
1.3 Hecho imponible.....	13
1.4 El Objeto en IVA.....	14
1.5 Objeto de la obligación fiscal.....	15
1.6 Marco Constitucional de la contribución llamada impuesto.....	16
1.7 IVA. Relación de los sujetos pasivos entre sí.....	17
1.7.1 El Sujeto Contribuyente Principal.....	19
1.7.1.1 Clasificación de Los Sujetos Pasivos.....	19
1.7.1.2 El sujeto sustituto.....	22
1.7.1.3 El sujeto responsable solidario.....	23
1.7.4 Responsabilidad solidaria.....	24
1.8 Causación del impuesto.....	26
1.9 IVA y la retención.....	28
1.10 IVA en la recaudación.....	31
1. 11 El IVA y la repercusión, incidencia y traslación.....	43

CAPITULO II

2.1 Del impuesto justo al impuesto óptimo.....	49
2.2 Sujeto pasivo del IVA y su conexión con otras figuras.....	64
2.3 Los elementos esenciales en IVA.....	71
2.4 El hecho imponible.....	74
2.5 Base imponible.....	76
2.6 Tipo impositivo.....	77
2.7 Detracción.....	79

CAPITULO III

3. Aspectos Temporales del Hecho Imponible.....	83
3.1 Elemento espacial.....	84
3.2 Clasificación de las Operaciones.....	85
3.3.1.1 El SAT.....	87
3.3.1.1.1 Objetivo del SAT.....	87
3.4 Temporánea detracción en IVA.....	88
3.4.1 Pago del Impuesto.....	89
3.4.2 Las exenciones.....	91
3.4.3 Pago de anticipo.....	91
3.4.4 Compensación.....	91
3.4.5 La Condonación.....	94
3.5 Aspectos formales.....	96
3.5.1 La factura.....	97
3.6 La registraci3n.....	99
3.7 Las declaraciones.....	100
3.8 Acci3n de regresi3n.....	101

CAPITULO IV

4.1 IVA y sus aspectos administrativos.....	104
4.2 Procedimiento de pago anticipado.....	106
4.3 Beneficios fiscales en repecos.....	107
4.4 R3gimen de peque1os contribuyentes.....	108
4.5 Personas f3sicas que tributan como peque1os contribuyes y el c3lculo para pagar el IVA.....	112
4.6 En la praxis, procedimiento para que opere un repeco.....	114
CONCLUSI3N.....	117
BIBLIOGRAFIA.....	118

INTRODUCCIÓN

Este estudio surgió de la investigación del quinto real de la materia de derecho fiscal en décimo semestre en la facultad de derecho, desde ese momento surgió el interés por este impuesto y como va invadiendo las estepas rusas como una mancha, y por ser tan eficaz en esos países fue traído a México.

Entonces comprendí como nace el IVA en México y como ha ido evolucionando pues las características de nuestro derecho son la flexibilidad y el dinamismo aunque hoy en día se ha desvirtuado mucho lo que era en su raíz el IVA y sus tasas que se fijaban cómo tarifas por lo que las normas fiscales son “efectivas” hasta ciertos parámetros y para cierto causante pues no en todos los supuestos fiscales se le cobra la carga tributaria a quien la genera.

El IVA inicialmente no se llamaba así, tenía el nombre de impuestos sobre ingresos mercantiles, el cual grababa en cascada cada tipo de comercialización, desde el productor hasta el consumidor final, y resultaba sumamente gravoso, para evitar el efecto de cascada, se estableció a partir del año de 1980 el impuesto del IVA.

Proponemos que se retome el quinto real, que es un impuesto muy sencillo de realizar y sin tanto papeleo y formulas que muy pocos entienden como lo es hoy en día el IVA, este impuesto del quinto real era tan fácil de realizar como dar al estado una quinta parte de lo que se obtuviera en ganancias sin importar cual fuera la actividad realizada ya fuera minera, avícola, pesquera, ganadera, comercial y/o artesanal.

En nuestra época para cumplir con esta obligación hay que recorrer un camino tortuoso pues son varios los documento que hay que llenar y con muchos términos que muy poca gente entiende por ser términos muy tecnicados además de las largas filas que se hacen en la institución recaudadora del impuesto y muy pocas veces nos explican cómo llenar la documentación, esto provoca que los causantes recurran a aun especialista .

La tesis se integra por cuatro capítulos, en el primero de ellos se aborda el marco referencial, en el segundo el impuesto justo en torno al valor agregado, en el capítulo tres desarrollamos aspectos temporales del hecho imponible y la regulación en el SAT, finalmente en el capítulo cuatro se desarrolla el impuesto al valor agregado, sus aspectos administrativos y se desarrolla el esquema de gravamen en el régimen de pequeño contribuyente, para finalmente concluir que en el régimen de pequeños contribuyentes el esquema de tributación en IVA se realiza sobre presunciones de gastos que tiene la negociación y no sobre los ingresos reales que se perciben, sobre todo que en el marco de la coordinación fiscal se integra la cuota por IVA, ISR y IETU, lo cual lo constituye como un gravamen injusto porque grava más a los que menos tienen.

CAPITULO I

Marco Referencial.

El antecedente más lejano de la Ley del I.V.A. se encuentra en la Ley del Timbre de diciembre de 1871, las tasas del impuesto estaban estructuradas en razón de las sumas aseguradas que amparaban las pólizas de seguro.

En la Ley del Timbre de marzo de 1876, las primas de seguro de cualquiera naturaleza se gravaban con el 1% además de una cuota muy baja por cada recibo expedido.

En la Ley General del Timbre de junio de 1906, se gravaban las pólizas de seguro o reaseguro, así como las primas pagadas con motivo de estos contratos.

En la Ley de impuestos sobre adquisiciones por concepto de seguros cobrados, expedida en mayo de 1934, se estableció un impuesto similar al de herencias y legados, en el que el impuesto gravitaba sobre las sumas cobradas. Los programas de inversión con los planes de crédito, acrecentando los servicios de asistencia técnica, fomentando las exportaciones de producción agropecuaria una vez satisfecha el abastecimiento interno y ha estimado, consecuentemente con el propósito de proteger el poder adquisitivo de las clases populares.

Con el fin de conservar el volumen de ingresos fiscales que se ha previsto, y el cual se vería reducido en la modificación al seguro agrícola y considerando que los seguros de responsabilidad inciden en un sector de mayor capacidad económica, se propone por estas Comisiones suprimirlos del grupo B que causa el

3% a fin de que automáticamente pasen el grupo C de la tarifa que tiene tasa del 7% y que es residual y comprende a los no citados en los otros grupos.

La legislación tributaria se vale también frecuentemente del arbitrio de hacer responsable del pago de los tributos y de imponer otros deberes precisos y determinados a terceras persona. El objeto de esta modalidad es hacer más segura, más oportuna y más fácil la cobranza de los créditos correspondientes. Estos terceros no toman el lugar del sujeto pasivo, como ocurre con el sustituto, la Ley los hace responsables únicamente del pago de la suma adeudada y puede imponerles otras obligaciones y deberes destinados a facilitar o a asegurar la recolección del tributo.

En nuestra legislación fiscal se establece la retención en varios impuestos en general y en particular para algunos impuestos personales.

El Código Fiscal de la Federación menciona en diversos artículos la retención:

La Ley de Impuesto sobre la Renta también se refiere en varios artículos a la retención.

Luigi Einaudi nos dice: "Cuando los impuestos se pagan hay en primer término, un contribuyente designado por la Ley para realizar el pago, existe pues la percusión del impuesto; y el contribuyente percutido o contribuyente legal es el que adeuda el impuesto al erario. Pero no siempre aquel que adeuda el impuesto al erario es el que efectivamente lo soporta. Es intuitivo por parte del contribuyente, como de cualquiera que éste amenazado e una percusión, tratar de esquivar el peso que le cae encima. Si el contribuyente consigue echar sobre otro la carga del pago, tenemos la traslación del impuesto sobre un tercero, por parte el contribuyente percutido."¹

¹Einaudi, Luigi. Principios de Hacienda Pública en El IVA y la inspección de hacienda, segundo coloquio Madrid- 1984, España, Instituto de Estudios Fiscales , 1984 p 221

Cuando más tarde el impuesto cesa de pasar de un contribuyente a otro y se detiene sobre el último, se da la incidencia del impuesto y se dice que éste último contribuyente es incidido por el gravamen.

El Impuesto al Valor Agregado, es en la actualidad uno de los impuestos más conocidos en la mayoría del mundo, no por su eficacia en la recaudación de impuestos, sino porque, recae sobre el consumidor final, lo cual significa que impacta directamente en la economía y bolsillo del ciudadano común, que al adquirir algún producto o realice algún servicio considerado por la ley del IVA como hecho generador perjudica directamente al consumidor final aun cuando no sea este quien realiza el hecho generador descrito en el dicha ley.

Como un pequeño ejemplo:

Cuando una persona en su calidad de arrendador otorga el uso temporal de uno de sus bienes, es decir, realiza contrato de arrendamiento con otro sujeto llamado arrendatario, aparentemente es el arrendatario el dueño del inmueble, el que la ley establece como contribuyente, es decir sobre el que recaerá la carga tributaria, pero la pregunta sería ¿Realmente este es el que paga el impuesto al Fisco o es el arrendador, a través del efecto traslativo del impuesto?, esta pregunta es la que ha de descifrarse en este tema de investigación y dejar en claro cómo es que opera la figura del sustituto, y como es que ese efecto traslativo del impuesto se va dando a través diferentes actos jurídico-económicos.

Para dar solución a la anterior pregunta, hemos de apoyarnos en dos corrientes: la primera apoyada por el estudio realizado por Hacienda pública titulado “Los sujetos pasivos del impuesto al valor añadido” el cual establece, que la figura del sustituto no encuentra aplicación ni relevancia en el IVA, es decir, niega todo efecto traslativo del IVA a un tercer sujeto; La segunda vertiente será apoyada, por

sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, emitidas en los años 80, en donde establece que efectivamente si existe la figura del sustituto.

Consideramos que es una problemática de gran relevancia tanto para el derecho fiscal en general, como para todas aquellas personas afectadas con este impuesto, personas que a pesar de no ser el contribuyente directo, alojan la carga tributaria como consumidor final.

Es menester hacer un escueto recordatorio sobre el IVA de una manera general, para situarnos al tema y posteriormente adecuarnos a la problemática tratada en este trabajo

Así nuestro objetivo es analizar la inconstitucionalidad del la acción de regresión de regreso del IVA trasladado realizada por una persona moral cuando lo hace sin tener capacidad e interés jurídico para ello, es una de las consecuencias que trae consigo el traslado de dicho impuesto al consumidor final.

Pues al trasladarlo el generador también traslada la capacidad de ejercer dicha acción ante las instancias correspondientes

Es este el punto que atañe el tema de investigación, para ser más específicos , diremos que la ley del IVA, establece a determinados personas como sujetos pasivos, es decir, aquellos sujetos que son considerados como contribuyentes, los que han de pagar el impuesto, en relación directa con la realización del hecho generado, que los convierte en calidad de contribuyentes.

En Principio referiremos conceptos tan importantes como el impuesto.

El impuesto es una prestación tributaria obligatoria, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.

El impuesto es la prestación de dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato.

Es un gravamen que impone el Estado a los sujetos que realicen actividades descritas en la norma regulatoria de dichas actividades gravadas y la recaudación de dichas cuotas es función que realiza el Estado para llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias y requiere de recursos y la mayoría de estos recursos provienen de los ciudadanos o gobernados quienes directamente se benefician con las obras y servicios de enteres público.

Así en México la carga tributaria que tenemos es de 8 impuestos, a saber:

- 1- Impuesto sobre la renta.
- 2 -Impuesto empresarial a tasa única
- 3 -Impuesto al valor agregado.
- 4- Impuesto especial sobre producción y servicios:
 - A. -Gasolinas, diesel para combustión automotriz.
 - a) Artículo 2o.-A, fracción I
 - b) Artículo 2o.-A, fracción II
 - B) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:
 - a) Bebidas alcohólicas.
 - b) Cervezas y bebidas refrescantes.
 - C) Tabacos labrados.
 - D) Juegos y sorteos.
- 5 -Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- 6 -Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 7 -Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- 8 -Impuesto a los rendimientos petroleros

CAPITULO I

1.1 Naturaleza Jurídica del Impuesto

Naturaleza Jurídica

Para hablar de la Naturaleza Jurídica del Derecho Tributario es irremediable remitirnos tanto al Derecho Administrativo, como a su fuente primordial y básica, como lo es el Derecho Constitucional.

Como es de todos sabido, la Constitución General de la República se encuentra dividida en forma estructural en dos partes: la Dogmática y la Orgánica. La primera se refiere a las garantías individuales y sociales; y, la segunda se avoca a la organización política del Estado mexicano.

El impuesto sobre el valor agregado, forma parte del grupo de impuestos a las ventas, afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes. Porque el impuesto sobre el valor agregado grava aparentemente el ingreso del industrial y del comerciante, cuando en realidad lo que grava es el gasto del consumidor.

El Estado considera que independientemente de las ganancias que el particular pueda obtener con su actividad, existe el beneficio que el particular deriva de la acción del Estado, encaminada a la prestación de servicios públicos y por la cual debe pagar con el objeto de sostener los gastos que esos servicios públicos demandan.

Pero también por la acción del Estado, el particular deriva dos clases de beneficios: uno que está representado por el uso que puede hacer de los servicios que el Estado proporciona y el otro por la ganancia que puede derivar de la actividad que desarrolla dentro del mundo jurídico en que se mueve, dentro de los límites y bajo la protección del Estado. El IVA eliminó los resultados nocivos del

impuesto federal de ingresos mercantiles, pues destruye el efecto acumulativo en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios. EL IVA no grava ni pretende gravar la utilidad de las empresas, lo que grava es el valor global, real y definitivo de cada producto a través de la imposición sobre los distintos valores parciales de cada productor, fabricante, mayorista, minorista va incorporando al artículo en cada etapa de la negociación de las mercaderías, tanto en el ciclo industrial como en el comercial, son productores de riqueza y deben ser en consecuencia, gravados con este tipo de impuesto. El IVA, no obstante que también se paga en cada una de las etapas de producción, no produce efectos acumulativos, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores, y sólo entrega al Estado la diferencia; de esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios, y al llegar éstos al consumidor final no llevan oculta en el precio ninguna carga fiscal. A manera de enunciado veamos las características de este impuesto:

- Es indirecto porque el sujeto pasivo puede trasladar la carga tributaria a varias personas.
- Es instantáneo, ya que se debe liquidar en el momento en que se realiza el acto gravado.
- Es real, porque recae sobre un bien sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto.
- Es proporcional, porque mantiene una constante relación directa entre la base y la cuantía.

El estado tiene encomendadas diversas tareas, una de estas es establecer impuestos y su base o tarifa a si como y crear órganos para su recaudación distribución esto implica la necesidad de implementar mecanismos para desempeñar dichas actividades y allegarse de recursos para la organización y buena vida de los contribuyentes.

Esto es que se igualan las bases reales y las fiscales y, por tanto, se supone la inexistencia de fraude ambos casos.

Se da u aumento directo en razón de los cambio en la distribución sectorial de la carga tributaria y un aumento indirecto o inducido : resultante del hecho de que los generadores de un sector sean a su vez imputados a los de otros sectores.

1.2 IVA como impuesto.

El IVA es un impuesto que se aplica sobre los bienes y prestaciones de servicios y sobre las importaciones definitivas de bienes, en todo el territorio de la nación. Cada actor en la cadena de añadido de valor paga a su antecesor en la cadena el IVA correspondiente al precio facturado por este, y a su vez percibe de su sucesor en la cadena el monto correspondiente al impuesto asociado al precio que facturó. Cada actor (excepto el consumidor final) es responsable ante la autoridad Tributaria por liquidar y pagar la diferencia entre el IVA pagado (crédito fiscal) y el IVA cobrado (débito fiscal).

Giannini dice que el impuesto es: “La prestación pecuniaria que el Estado u otro entre público tiene derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en su caso, en la medida y el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada”.²

Antonio Berliri establece que “Es la obligación de dar o 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 una sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria”.³

Geraldo Ataliba: expone que el impuesto “Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o un acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal”.⁴

Héctor Villegas: nos señala que el impuesto es “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como

²Banacloche. Manual Práctico del IVA, ed. Ciss, Italia 1981, p. 78

³Berliri. Problemática jurídica del IVA, p. 10

⁴Giuffrè, instituto para a la economía Europea Milano, 1973 cuaderno 8 p.15

hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”⁵

El impuesto lo definimos como las prestaciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público.

De estas definiciones se desprenden algunos elementos de carácter esencial y que combinados tipifican la figura jurídica del impuesto. El primer elemento esencial del impuesto es su carácter obligatorio, distinto a otro tipo de ingresos públicos; la obligatoriedad del pago se origina siempre en una ley, es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares.

El contribuyente puede realizar el pago de sus impuestos de manera espontánea, pero en caso de omisión de pago, será el Estado quien previa determinación en cantidad líquida del adeudo le exija su pago, otro aspecto de los impuestos es que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimiento, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

En consecuencia, podemos decir que cuando el Estado crea un impuesto, el contribuyente deberá cubrirlo para así contribuir al gasto público, en el momento en que se sitúe en el supuesto normativo, es decir, cuando se realce el hecho generador.

⁵ EL I.V.A. Y LA INSPECCION DE HACIENDA, instituto de estudios fiscales, primer coloquio Madrid-1984) p. 29

1.3 Hecho imponible.

Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.

Hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.

Se ha escrito bastante acerca del hecho imponible: así, las leyes fiscales que contienen los impuestos establecen una serie de presupuestos de naturaleza jurídica o económica para configurar cada tributo, y cuya realización origina el surgimiento de la obligación fiscal.

Al respecto, la doctrina ha utilizado diversos vocablos: supuesto normativo, supuesto de hecho, hecho generador, hipótesis de incidencia, supuesto impositivo, situaciones jurídicas o de hecho, etcétera. Por otra parte, no debe confundirse el hecho imponible con el objeto del tributo, pues éste se refiere a la realidad económica que se pretende someter a la tributación.

No hay que confundir el hecho imponible o supuesto de hecho, con el hecho generador, pues se trata de dos realidades absolutamente distintas.

Ataliba ha preparado un cuadro que muestra sus diversas peculiaridades y que se transcribe a continuación.

<i>Presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia</i>	<i>Hecho generador</i>
* Prescripción genérica e hipotética de un hecho	* Hecho concretamente ocurrido en el mundo
	fenoménico, empíricamente verificable (hic et nunc).
* Concepto legal (universo del derecho)	* Hecho jurígeno (esfera tangible de los hechos).
* Designación del sujeto activo	* Sujeto activo ya determinado
* Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo	* Sujeto pasivo: Ticio
*Criterio de fijación del momento de la configuración	* Realización-día y hora determinados
*Eventual previsión genérica de circunstancias de modo	*Modo determinado y objetivo, local
Y lugar.	Determinado
* Criterio genérico de medida (base imponible)	* Medida (dimensión determinada)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, proyecto de ley Ministerio de Hacienda, Madrid-1981)

1.4 El Objeto en IVA.

El objeto del IVA es gravar determinadas actividades, las cuales son las siguientes:

- La enajenación de bienes.
- La prestación de servicios independientes.
- Otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- La importación de bienes y servicios.

De conformidad con el art. 1ro de la ley del IVA.

1.5 Objeto de la obligación fiscal.

El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco. Al igual que en materia civil, en la obligación el objeto fiscal atañe a los aspectos siguientes:

- **Dar.** Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- **Hacer.** Consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.
- **No hacer.** El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales in que cumplan los requisitos exigidos por las leyes.

La obligación fiscal tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, en cuanto que ella sirve de base o medida para aplicar una contribución. Así, cabe comentar que hay tres formas esenciales, que pueden asumir el objeto del tributo:

- la posesión de la riqueza, o sea, el capital.
- La capacidad para adquirir riqueza, es decir, la renta.
- El gasto como manifestación de la riqueza, o sea, el consumo.

1.6 Marco Constitucional de la contribución llamada impuesto.

Da sustento a los impuestos las disposiciones contenidas en los artículos 16; 31 fracs. IV y XXIX; 73 frac. VII y 131 Constitucionales.

Las normas del derecho fiscal se basan en el principio de la legalidad, artículo 16 Constitucional las normas se deben fundar, los actos administrativos también.

Los principios constitucionales establecidos en el artículo 31 Constitucional, se refieren a la certeza, la legalidad, proporcionalidad, comodidad, equidad y economía, son vinculatorios con el gasto público.

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 73-VII Constitucional establece la facultad del congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. En la Ley de Ingresos se va a establecer todos los renglones que integran el presupuesto de ingresos, generalmente cambian los montos.

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior;

2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. - Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o.- Especiales sobre: a) Energía eléctrica; b) Producción y consumo de tabacos labrados;

En el artículo 131 faculta al Poder Ejecutivo con un derecho discrecional donde podrá modificar tarifas y aranceles, obviamente sólo en materia de comercio exterior. **(Obviamente sólo en materia de comercio exterior).**

1.7 IVA. Relación de los sujetos pasivos entre sí.

Los sujetos pasivos son las personas físicas o morales que realizan los actos y hechos contemplados en las hipótesis de las leyes tributarias, así como los sujetos solidarios encargados de recaudar y retener los impuestos que específicamente determinen las leyes del ramo fiscal.

La relación tributaria ofrece situaciones subjetivas en un doble aspecto activo y pasivo, es decir, aquéllas a las que corresponden la titularidad de derechos o el cumplimiento de obligaciones, respectivamente.

Dejando a un lado el estudio del sujeto activo de la relación tributaria, haremos un breve análisis de los sujetos pasivos de esta, antes de pasar a determinar quienes se pueden considerar sujetos pasivos del IVA.

El sujeto pasivo no siempre es que señala la ley, como el responsable del crédito fiscal, puede haber deudores directos que son responsables directos de la contribución y responsables solidarios por:

1.- Mandato de la ley, artículo 26 fracciones I, II, V, VI, VII del Código Fiscal de la Federación (CFF).

2.- Por voluntad de terceros, fracciones VIV. Y IX del artículo 26 del CFF.

En toda relación fiscal existen un sujeto activo y un sujeto pasivo. El sujeto activo puede ser la federación, los estados y los municipios. El sujeto pasivo, la persona física y moral de acuerdo con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto es prudente el cuestionarnos

¿COMO ES QUE LA LEY ESTABLECE A UN SUJETO PASIVO A UNA PERSONA DETERMINADA, PERO POR RAZONES JURÍDICO ECONOMICAS EL IMPUESTO ES TRASLADO A UNA PERSONA COMPLETAMENTE DISTINTA (CONSUMIDOR FINAL) A LA SEÑALADA POR LA LEY?

Como se vio con anterioridad, la ley del IVA establece como contribuyentes o sujetos pasivos a determinadas personas, que van en relación directa, con el hecho generador del impuesto que les da esa calidad, en la realidad, dista demasiado, el que el contribuyente sea el sujeto que verdaderamente a de realizar el pago del impuesto, se ha dicho que el IVA se paga en cada una de las etapas de producción, y que no produce efectos acumulativos, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores, así hasta llegar al consumidor final, quien es el que realmente termina teniendo la carga tributaria.

1.7.1 El Sujeto Contribuyente Principal

Contribuyentes y su carácter de principales obligados por la contribución

No todos los ordenamientos legales hacen referencia al concepto jurídico de contribuyentes, que son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. En la doctrina se conoce como el sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria.

1.7.1.1 Clasificación de Los Sujetos Pasivos

Los sujetos pasivos de las contribuciones son los siguientes:

- a) Sujeto jurídico. Quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos
- b) Sujeto económico. Es la persona que realmente paga los impuestos, aquel al que se le traslada la carga impositiva.
- c) Terceros. Son aquellos que responden por la deuda de otro, mas no tienen una obligación fiscal directa.

Según la ley es aquel sujeto que realice las actividades que la norma jurídica grava con dicho impuesto aunque en la realidad es el consumidor final, quien cubre esta carga contributiva .denominado por la ley como sujeto pasivo.

Es sujeto Pasivo es una la persona física o moral.

La persona física es el ente biológico que es capaz de tener derechos y obligaciones y ejercitarlos al alcanzar la mayoría de edad.

Recordemos que sólo las personas son sujetos de derechos u obligaciones, así tenemos que:

Las características de las personas físicas son:

1.- Nombre, domicilio, estado civil, patrimonio, capacidad y nacionalidad.

Por lo tanto la persona moral es una entidad constituida por un grupo de personas con fines comunes y permanentes, cuenta con una de la personalidad jurídica distinta a la de sus miembros.

Las características de las personas morales son:

1.- Razón social, domicilio, patrimonio, nacionalidad, se entiende en éstas las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles. (Artículo 8 de la LISR)

Bajo este contexto es muy importante establecer los criterios para definir al Sujeto Pasivo del Impuesto,

- Nacionalidad, es un criterio que no se aplica en la legislación tributaria mexicana.
- La residencia o Territorio, es el principio que sigue la legislación tributaria.
- Fuente de Riqueza en cualquiera de sus formas:

*Receptora.

*Pagadora.

*Fuerza física.

Implica que siempre aluda al concepto de contribuyente, lo que nos lleva a estar invocando a la capacidad contributiva, como así se decide en la mayoría de los países de un mandato constitucional, que después encuentra un desarrollo más o menos acertado en las normas tributarias.

Si admitimos que el sujeto pasivo contribuyente y la capacidad contributiva se hayan directamente vinculados, resulta necesario preguntarse por el punto que pone en conexión dichas instituciones tributarias. Este punto de conexión no puede ser otro que el hecho imponible, que viene a ser el exponente jurídico de la situación reveladora de la capacidad contributiva de la cual es titular el contribuyente.

Por esta razón se ha preocupado parte de la doctrina de determinar la situación reveladora de la capacidad contributiva del IVA.

| En este sentido se opina que la capacidad contributiva se pone de manifiesto al efectuar el consumo, en cuanto este se eleva a la categoría de hecho imponible del IVA.

No obstante se ha afirmado que el consumo no constituye por sí mismo una manifestación de capacidad contributiva y, por consiguiente, no puede ser hecho imponible del IVA. También se ha referido la capacidad contributiva al conjunto de las operaciones activas y pasivas realizadas por el sujeto durante el periodo impositivo, finalizando por considerar el hecho del IVA como un hecho complejo.

Interesa tener en cuenta que la situación reveladora de la capacidad contributiva en cuanto constituye el hecho imponible y el titular de dicha situación deben venir fijados por la ley, así lo confirma de la misma manera la doctrina.

Ahora bien, interesa saber cómo ha sido cumplido este deber por el legislador en la normativa jurídica del IVA.

Desde el punto de vista jurídico los contribuyentes del IVA son los empresarios, artistas, los profesionales y también los particulares que efectúan, las operaciones imponibles.

Debemos, sin embargo, ver si la regulación jurídica del IVA prevé cualquier institución jurídica que permita calificar como contribuyentes otros sujetos diversos a los antes indicados.

No se puede negar que el mecanismo del IVA resulta complicado y difícil, pero esto se debe a su propio fin, es decir, gravar el valor agregado en la manera en que se va manifestando por fases sucesivas, lo que permite calificarlo como un impuesto plurifásico sobre el valor agregado.

El supuesto que contribuye principalmente a esta finalidad es el de la enajenación de bienes.

1.7.1.2 El sujeto sustituto.

Se le denomina así a aquélla persona, la cual en algunas ocasiones es obligado a pagar la deuda tributaria en lugar de otro por actos o hechos jurídicos a éste referidos (Sustituto). Todavía conviene advertir que semejante situación pasiva se origina por la realización de actos o hechos propios del titular de la misma, los cuales constituyen una peculiar “fattispecie”⁶, que siendo conexas con la “fattispecie” del hecho imponible es diferente en su contenido, fundamento y efectos.

La “fattispecie” relativa al hecho imponible determina quién es el contribuyente, mientras que la sustitución corresponde a otra “fattispecie también establecida por

⁶Fattispecie: palabra del vocablo italiano que significa CASO

la ley y que supone el reemplazamiento del contribuyente por otra persona en el cumplimiento de concretas prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

Así, la posible coexistencia del contribuyente con los responsables resulta del concepto mismo del responsable, establecido por el legislador.

1.7.1.3 El sujeto responsable solidario

Al igual que el apartado anterior, se remite al lector y estudioso del derecho fiscal ha dicho respecto a los sujetos de la obligación impositiva que tienen el carácter de responsables solidarios.

Por su importancia, se reitera que a la responsabilidad solidaria incluye los accesorios, con excepción de las multas; además, los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios.

Los artículos 26 y 26-A del Código Fiscal de la federación señalan quiénes son responsables solidarios y la responsabilidad de las personas físicas empresariales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto menciona:

Como una extensión de las facultades tributarias exclusivas de la federación mencionadas en el art.73, fra. De la constitución federal.

Apoyándose en el siguiente considerando de dicha fracción, le otorga una facultad genérica en la que no distingue ni limita, incluye necesariamente el derecho para fijar los requisitos para realizar dichas actividades.

1.7.4 Responsabilidad solidaria.

En el marco del Art. 26 del CFF, se establecen los sujetos que son responsables solidarios con los contribuyentes, así tenemos los retenedores, los recaudadores y las personas que efectúan pagos provisionales por terceros. Destaca que encuadran como responsables solidarios también, quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria, al respecto, la SCJN, establece:

Destaca el hecho de que el Art. 26-A establece que los contribuyentes obligados al pago del ISR en los términos del Título IV Capítulo II Secciones I, II y III de la ley del ISR, específicamente nos interesa el Régimen de Pequeños Contribuyentes, por ser el que estamos desarrollando en esta investigación, que sólo serán responsables por las contribuciones que se hubieren causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda al valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refiere la ley.

También, de conformidad al artículo. 26 de CFF, son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

La persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se le designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las de contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- b) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- c) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento del código en comento, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- d) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Destaca el hecho de que en actividad empresarial, personas morales, son responsables pero no en todos los casos, sólo en los que expresamente hemos referido, en la práctica es muy frecuente que la responsabilidad solidaria encuadre por el siguiente supuesto:

Art. 26 CFF

...

- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

A manera de conclusión, podemos referir que la responsabilidad solidaria, se da siempre que haya disposición expresa de la ley que así lo establezca, o bien cuando de manera voluntaria se haya asumido este carácter.

1.8 Causación del impuesto.

Este supuesto se da cuando el sujeto denominado pasivo ya sea moral o físico al momento de realizar las conductas descritas y gravadas con este impuesto y esto se da en diferentes momentos:

- Para los casos de enajenación de bienes, prestación de servicios y de uso o goce temporal de bienes, en impuesto se causara en el momento en que se cobren las contraprestaciones.
- En los casos de los pagos con cheque, se entiende que fueron cobrados en la fecha de cobro de los mismos.
- En los casos en que se reciban otros títulos distintos al cheque se entienden que estos constituyen una garantía del pago del precio. Así pues, la contraprestación se entenderá cobrada, cuando efectivamente se cobren o se enajenen los títulos de crédito, o bien cuando se descuenten.
- Tratándose de intereses en créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que se pueda disponer de

crédito mediante el uso de tarjetas de crédito y operaciones de arrendamiento financiero, el impuesto se causara cuando los intereses se devengan, a excepción de los intereses generados a plazo en parcialidades, que califiquen como tales, en los términos señalados en el código fiscal de la Federación.

- En el caso de enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título, o cuando se entreguen materialmente los bienes a una persona distinta de quien efectuó el depósito.
- En el caso de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de bienes que ampare el certificado se realiza cuando este se transfiera.

Así nuestro máximo tribunal refiere:

Las facultades tributarias originarias exclusivas de la federación esta consisten en el otorgamiento constitucional de facultades tributarias,

Como una extensión de las facultades tributarias exclusivas de la federación mencionadas en el art.73, fra. De la constitución federal.⁷

Apoyándose en el siguiente considerando de dicha fracción, le otorga una facultad genérica en la que no distingue ni limita, incluye necesariamente el derecho para fijar los requisitos para realizar dichas actividades así como la numeración de las obligaciones que se contraen al colocarse dentro del régimen legal respectivo

⁷TESIS impuesto a los productores de cerveza. P./J.49/99.PLENO. SJF,T.X , agosto de 1999, tomo CXXI. Quinta época, p. 1891

1.9 IVA y la Retención.

Es una figura característica del Derecho tributario, por medio de la cual se establece como sujeto pasivo secundario de la relación jurídica tributaria a una persona diferente a aquella colocada en la hipótesis que la Ley prevé como generadora del Crédito Fiscal.

La retención supone la existencia de una relación jurídico económica entre el sujeto pasivo principal y otro que por la propia naturaleza del negocio o acto que constituye el hecho generador del impuesto, tiene en su poder fondos que deberá entregar al sujeto pasivo principal en cumplimiento de dicho negocio o acto.

El legislador aprovecha esta coyuntura para obligar a esta persona a retener la cantidad que corresponde al monto del impuesto y abstenerse de entregarlo al sujeto pasivo principal, para enterarlo a la Administración Fiscales pago del impuesto; con ello lo constituye en sujeto pasivo secundario, auxiliar de la administración pública en las funciones de recaudación.

La retención no sólo implica la obligación de la recaudación y entero del impuesto, sino impone además una serie de obligaciones formales para el retenedor.

La legislación tributaria se vale también frecuentemente del arbitrio de hacer responsable del pago de los tributos y de imponer otros deberes precisos y determinados a terceras personas. El objeto de esta modalidad es hacer más segura, más oportuna y más fácil la cobranza de los créditos correspondientes. Estos terceros no toman el lugar del sujeto pasivo, como ocurre con el sustituto, la Ley los hace responsables únicamente del pago de la suma adeudada y puede imponerles otras obligaciones y deberes destinados a facilitar o a asegurar la recolección del tributo.

Esto es que por el crecimiento y desarrollo del Estado moderno se hace más difícil que se recaude directamente de muchos contribuyentes el impuesto respectivo, por ello y de acuerdo con los principios de economía y comodidad desimpuesto, se hace necesario establecer la retención como un medio más efectivo para la recaudación de los impuestos personales.

La retención en la fuente por mucho tiempo considerada como expresión característica de la imposición real, se ha convertido en uno de los más valiosos recursos de los impuestos personales. Desde el punto de vista psicológico este método de recaudación acaso tenga un franco efecto alentador para pagar tributos que de otro modo serían impopulares.

Como consecuencia de la creación de la retención, surge lo que en la doctrina se conoce como sujeto responsable, a los cuales Rafael Bielsa los llama obligados. “La Ley suele establecer ciertas obligaciones que también suelen llamarse fiscales por su función y por su fin, pero que tienen un carácter más bien administrativo (de administración fiscal): Tal es la obligación impuesta al que paga su sueldo, honorario, etc., de retener (descontar) de la cantidad que entrega, la parte debida al fisco por el contribuyente por su renta. El así obligado se le llama en las Leyes responsable, pero esta responsabilidad que siempre debe ser legal, consiste en la obligación de cumplir una disposición de administración fiscal, razón por la cual no se trata de responsables, sino de obligados”.⁸

Todos los autores de esta disciplina coinciden en afirmar que la retención es una figura creada por las múltiples necesidades de la administración fiscal.

Que se caracteriza por:

⁸SCHMOLDERS, GUNTER, Teoría general del impuesto España, ed. Derecho financiero, 1962, p. 126
GIANNINI A.D. Instituto de Derecho Tributario, ed. Derecho tributario Madrid-1957p. 106

- Es una figura creada por la Ley, esto es que no puede existir retención cuando la ley misma no lo establece.
- En todos los casos en que existe retención, deberá haber un sujeto diferente, el cual recauda el impuesto, al descontar de los fondos del sujeto pasivo que tiene en su poder, el importe del impuesto, por tanto debe haber un sujeto pasivo principal y otro secundario.
- El retenedor se constituye en sujeto pasivo, responde del pago del impuesto así como de otra serie de obligaciones de carácter formal.
- La retención surte efectos en la fuente de riqueza que se encuentra gravada por el impuesto.

Paralelamente las consideraciones que se toman en cuenta para establecer la retención, las podemos sintetizar de la siguiente manera:

- La necesidad de asegurar la efectividad de toda exacción, es decir, que se controla en la fuente de ingreso gravable, obteniendo con ello un mejor control y por ende una recaudación más efectiva
- La conveniencia de reducir el número de personas de quienes ha de recibir el pago del impuesto la Administración Fiscal, lo cual le facilita las labores de verificación de cumplimiento.
- En el caso del impuesto sobre la renta, aprovechar la coincidencia de que la misma conducta; el pago del salario del trabajador, tiene efectos fiscales para él y su patrón. Por una parte el monto del salario constituye la base gravable del impuesto a cargo del trabajador y por la otra es un concepto de gasto deducible para la determinación de la base del impuesto a cargo del patrón.

En nuestra legislación fiscal se establece la retención en varios impuestos como IVA IEPyS en general y en particular para algunos impuestos personales como ISR.

El Código Fiscal de la Federación menciona en diversos artículos la retención:

La Ley de Impuesto sobre la Renta también se refiere en varios artículos a la retención.

El Artículo 7º segundo párrafo y el Artículo 11. Se refieren al plazo para enterar el impuesto por los retenedores y a la responsabilidad de los mismos por los impuestos omitidos, respectivamente.

Tratándose desimpuesto a las personas físicas sobre productos del trabajo, así, también se establece la retención del impuesto sobre productos o rendimiento de capital

1.10 IVA en la recaudación.

El Estado ha sido creado para cumplir determinados fines, para ello está dotado de potestades que derivan de su soberanía, las cuales permiten el ejercicio de funciones propias tendientes a la consecución de esos fines.

Una de estas potestades es la de establecer contribuciones ya que si el Estado persigue multitud de finalidades, para el logro de ellas requiere de elementos económicos suficientes para sufragar el gasto que representa la obtención de sus finalidades, por ello en ejercicio de su poder soberano impone a los particulares contribuciones tendientes a expensar el gasto que realiza para la obtención de los fines públicos; es por eso que la potestad tributaria viene a ser una de las manifestaciones de la soberanía del Estado.

La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Estado, pero no basta con imponer contribuciones y determinar quien debe cubrirlas, es necesario que esas contribuciones sean efectivamente

obtenidas por el Estado, por eso en ejercicio de la potestad tributaria, la administración pública lleva a cabo la función recaudadora tendiente a obtener de los particulares las contribuciones a cuyo pago se encuentran obligados.

De esta manera la potestad se manifiesta en un poder jurídico para establecer las contribuciones y obtenerlas mediante la recaudación y aplicarlas al logro de los fines públicos.

En este orden de ideas se puede afirmar que la recaudación de las contribuciones llevada a cabo por la administración fiscal, es una manifestación del ejercicio de la potestad tributaria. Ciertamente no se podría entender este poder soberano si solo se limita a establecer contribuciones, necesariamente el poder se otorga para obtenerlas pues de no ser así tal poder sería ilusorio. La potestad se cristaliza en la obtención de las contribuciones, las cuales representan en gran parte los fondos necesarios para sufragar los gastos públicos, a tal grado que aún contra la voluntad de los particulares, la administración fiscal obtiene de ello el pago al que están obligados.

La recaudación es una de las formas del ejercicio de la potestad tributaria, es una función encomendada al Estado, el cual en ejercicio de su soberanía, a través de la administración fiscal, exige el pago de las contribuciones.

Recaudar en sentido estricto, es recibir algo, cobrar algo. El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la palabra recaudar como: "Cobrar caudales o efectos".⁹

⁹ Valdez Villareal, Miguel, *revista temas fiscales III reflexiones del arte de establecer impuestos*, conferencia editada por el colegio de contadores públicos A.C. México 1986, p.42

En Derecho Fiscal recaudar se identifica con administrar, anteriormente ya dijimos que la recaudación es uno de los aspectos de la potestad tributaria, por ello nosotros identificamos ambos términos.

“Por recaudación de impuestos se entiende la realización práctica o ejecución de la pretensión tributaria mediante tal procedimiento se produce la extinción de la obligación tributaria que a través de un conjunto de operaciones se concluye con el pago”.¹⁰

En este orden de ideas, el artículo 31 fracción IV Constitucional, establece:

“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”.

Este artículo es el fundamento constitucional del impuesto, y también el fundamento de la recaudación, ya que impone la obligación de contribuir y correlativamente el derecho de la administración pública de recibir dicha contribución, puesto que la administración es uno de los órganos de la Federación, Estado o Municipio y el D.F.

La recaudación consiste en una serie de actos que van desde la localización del sujeto hasta la obtención material del dinero de la contribución; esta serie de actos que constituye la recaudación, se desarrollan en un orden lógico para culminar con el acto mediante el cual la administración fiscal obtiene el pago de la prestación debida.

¹⁰Ibíd. , p. 43

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que;

“El fisco cuando usa su facultad soberana en cobrar impuesto, multas u otros pagos fiscales obra ejerciendo una prerrogativa inherente a su soberanía”.¹¹

El ejercicio de la función recaudatoria trae consigo una serie de obligaciones de carácter formal a cargo del contribuyente o sujeto pasivo principal del impuesto, así como de diversas personas que sin tener a su cargo la obligación de soportar la contribución en sus patrimonios están obligados de soportar la contribución en sus patrimonios están obligados a efectuarla entrega material del monto del impuesto al fisco, cumpliendo una función de auxiliares de la administración fiscal. La relación que se establece entre estas últimas personas a quienes se denomina sujetos pasivos secundarios y la administración fiscal, tiene carácter estrictamente formal y aunque está referida a la relación substancial establecida entre el fisco y el sujeto pasivo principal, no les es accesoria ya que puede existir aún cuando no llegue a existir la obligación de pagar un crédito fiscal liquidado a cargo del sujeto pasivo principal.

En un primer momento la administración fiscal realiza la localización del sujeto, para ello establece padrones, registros o cualquier otro medio que le permita conocer la existencia del sujeto pasivo, así como sus características económicas.

Se trata de que a través del control se restrinja la evasión del impuesto, ya que dicho control supone para la administración fiscal un medio más eficaz para observar el comportamiento del sujeto en el campo económico y por tanto una vigilancia más estricta por saber su historia económica en cuanto revela la celebración de actos o conductas que constituyen hechos generadores de impuesto.

¹¹Compilación de jurisprudencias de S.C.J. FALLOS DICTADOS DE 1917 A 1965 .segunda sala , jurisprudencias sobre primas de seguros

En seguida viene como segundo paso la determinación desimpuesto, que parte de la declaración concreta de los elementos objetivos del hecho generador, las circunstancias en que éste sucedió, así como la imputación de tal hecho al sujeto pasivo del impuesto, dada a conocer a la administración fiscal por el propio sujeto pasivo principal o por uno secundario.

Una vez determinada la existencia de la obligación a cargo del sujeto pasivo principal, sobreviene la liquidación, momento en el cual se hace una constatación de los elementos objetivos del hecho generador, es decir se realizó una compraventa, arrendamiento, etc., bajo un precio de mercado, oficial o convenido, esto es que todas y cada una de las características del hecho generador se comprueban a efecto de que pueda conocerse la base gravable e inmediatamente aplicar sobre el monto de la tasa y el impuesto mediante una operación aritmética conocer el monto del impuesto causado.

Finalmente como culminación de este proceso, viene un último paso que es la obtención del impuesto por parte de la administración fiscal, lo cual se realiza con el pago desimpuesto por parte del sujeto pasivo y que puede presentar dos aspectos; bien que se haga voluntaria o forzosamente, es decir, que la obtención del impuesto puede tener efecto en período de cumplimiento voluntario o en período de ejecución forzada, el primer caso se lleva a cabo cuando el pago del impuesto se hace exigible y éste es enterado al fisco dentro del plazo que se concede para tal efecto; el segundo caso sucede cuando el pago del impuesto no se ha obtenido dentro del mencionado plazo, entonces la administración fiscal procede a la ejecución forzada a través de un procedimiento ejecutivo singular que puede llegar hasta el remate de los bienes del sujeto pasivo deudor.

En principio, todo el proceso de recaudación debe ser efectuado por la administración fiscal, aunque en muchos casos son los contribuyentes los que realizan los actos fundamentales de la recaudación y la administración fiscal se limita, cuando mucho, a verificar que las apreciaciones de cada una de las fases de la recaudación sean correctas. La administración fiscal lleva a cabo totalmente estos actos solamente cuando el pago se obtiene por vía de ejecución forzada.

Son dos los sistemas que se siguen para llevar a cabo la recaudación, el primero es aquél mediante el cual el Estado se ocupa directamente de la misma a través de sus órganos facultados para ello o bien un segundo sistema en el cual la función recaudadora se confía o impone a una persona extraña a la organización administrativa.

“Respecto a la administración de impuestos, podemos decir que hay una administración directa que corresponde a la autoridad y que existe también una administración auxiliar por colaboración de los particulares”.¹²

Diseminados entre nuestras leyes fiscales, encontramos muchos casos de recaudación por parte de un particular que realiza algunas veces todas las fases del proceso recaudatorio anteriormente detalladas, es decir, las leyes constituyen al particular en auxiliar de la administración fiscal.

Es de destacar que cada vez más la administración fiscal trata de pasar la carga de la realización de estos actos al contribuyente, desentendiéndose de toda esta serie de obligaciones tendientes a la obtención del impuesto.

Cuál es el por qué de esta conducta, a qué grado puede la administración fiscal desentenderse de la recaudación para imponerla a los particulares que constituye en auxiliares de ella.

¹²Valdez Villareal, Miguel, ob.cit. p.43

La administración pública no dispone de los elementos necesarios para llevar a cabo la determinación y liquidación del impuesto, normalmente es el propio contribuyente el que conoce las circunstancias en que ha sucedido el hecho generador, cuáles son los elementos conforme a los cuales va a determinarse la base gravable, de tal forma que es necesario que el propio contribuyente sea el que dé a conocer toda esta serie de datos a la administración fiscal a efecto de poder llevar a cabo la determinación y liquidación del impuesto; de otra forma se dejaría a cargo de la administración pública una labor sumamente difícil de desarrollar, es decir, ésta tendría que convertirse en detective para localizar uno a uno quienes son los sujetos, averiguar las condiciones del hecho generador, personas que han intervenido en ese hecho, etc.

Todos estos elementos que normalmente están establecidos en las leyes fiscales serán tomados en cuenta por el contribuyente cuando haga la declaración concreta de las circunstancias en que ha sucedido el hecho generador a la autoridad

Una vez conocidas estas circunstancias, la autoridad con base en esos elementos lleva a cabo la determinación y liquidación del impuesto, como por ejemplo en algunos impuestos de minería, en que el contribuyente da a conocer la cantidad de mineral extraído en un período terminado, entonces de acuerdo con la cantidad de mineral, la calidad, si es de exportación o de consumo interno, etc., la autoridad emite una nota de liquidación del impuesto.

Todo lo referido nos permite afirmar que, las empresas no han protestado, porque toda esa carga que se les impone, esa colaboración que prestan al fisco, viene a significar un premio para ellos. La respuesta podría parecer contradictoria, pero no lo es si se toma en cuenta la idea de lucro que persigue la empresa.

En efecto, la organización tan grande de las empresas, sobre todo el uso moderno de las computadoras, les permite hacer cálculos casi exactos sobre volúmenes anuales de producción, de ventas, consecuentemente poder calcular el monto del ingreso bruto y monto de ingreso neto; con estos datos fácilmente pueden calcular monto de impuestos a pagar por producción y por venta, además monto de impuesto a pagar por ingreso de la sociedad, es más, pueden determinar o prever monto del dividendo que van a distribuir entre los accionistas y el impuesto que debe pagar cada uno de éstos, así como el impuesto sobre la renta a cargo de la empresa. De esta forma conociendo de antemano al principio del ejercicio fiscal, en forma más o menos aproximada, dependiendo de la eficiencia con que funcione la empresa, cuál será el monto de impuestos a pagar, fácilmente pueden considerarlo como un factor más de costo de producción, de operación o de venta para poder fijar los precios en una cantidad tal que le permita obtener la utilidad que desean, antes que los productos salgan al mercado.

Concretando si la empresa conoce ya cuánto va a gastar durante el año en todos los elementos de producción, materias primas, salarios, transportes, energía, etc., a eso se le agrega el monto de los impuestos y además el porcentaje de utilidad que desean obtener de su operación económica, con eso fijan los precios y entonces aparentemente habrán pagado los impuestos a los que están obligados, pero en realidad esos impuestos están asimilados al costo de producción. De esta manera las empresas obtienen la utilidad que de antemano desean obtener.

“En estructuras económicas como la nuestra, es más fácil apreciar que, incluso el aumento de las tasas en las tarifas progresivas a los impuestos llamados directos, no han cambiado la desigual distribución de capital y de ingreso”.¹³

“¿Qué ha sucedido?

El impuesto, directo o indirecto, se ha convertido en un factor más a tomar en consideración en el proceso económico y en el cálculo de sus resultados. Los empresarios mantienen los coeficientes de rendimiento al igual que los rentistas. Los causantes por productos del trabajo que tienen suficiente fuerza logran adaptaciones en sueldos, salarios y honorarios”.

Entonces se pregunta uno, ¿en realidad quién paga los impuestos? Evidentemente el consumidor, puesto que ya dijimos que el producto sufre un aumento en su costo de producción, entre otros conceptos, por el monto del impuesto que la empresa tiene que pagar, de esta forma la empresa repercute el impuesto, por vía de precio, al consumidor final.

“Se presumió que el impuesto directo con prohibición jurídica de trasladarlo, consistente en que no es deducible como gasto, disminuiría el patrimonio del causante, pero no existe, hasta ahora instrumental adecuado de tipo fiscal, que tenga como resultado la distribución de la riqueza y del ingreso”¹⁴

“Es cierto, es correcto admitirlo y manifestarlo, que los 80,000 causantes mayores son quienes entregan materialmente al fisco la proporción más significativa que fluye anualmente a la hacienda pública. Pero al entregar estas asignaciones ¿lo hacen con fondos que afectan realmente a su patrimonio? ¿O simplemente estos causantes organizados, eficientes, productivos, se han convertido en administradores fiscales por colaboración?”¹⁵

¹³Valdez Villareal, Miguel ob.cit.p.46

¹⁴GIANNINI A.D Institución de Derecho Tributario, Ob. Cit... p 41

¹⁵GIANNINI A.D.Ob.cit. p 17

Para confirmar lo que anteriormente referimos, en el sentido que el sistema de recaudación por parte de personas extrañas a la administración pública se apoya en la organización empresarial, citaremos varios ejemplos que representan un índice de la tendencia del Estado para recaudar las contribuciones a través de la empresa, imponiendo a ésta una serie de obligaciones formales que permiten a aquél controlar un mayor número de causantes.

- Un primer grupo de obligaciones de las empresas son las de verificar. Esta labor de verificación se establece para que la empresa la efectúe con los contribuyentes que tienen relaciones con ella, obligación que va desde verificar que éstos se encuentren inscritos en el Registro Federal de Causantes y en caso contrario dar aviso, hasta verificar que estas personas hayan pagado los impuestos que se causen con motivo de tales relaciones económicas.
- Un segundo grupo son aquellas obligaciones que tienen la empresa de poner a disposición del fisco su contabilidad a efecto de que éste pueda conocer la historia económica de los sujetos que tienen relaciones económicas con ella.
- Otro tipo de obligaciones que se imponen a la empresa nos la ofrece la retención.
Anteriormente analizamos lo que es la retención, ahora solamente destacaremos que merced a la organización empresarial, el fisco controla y vigila a través de la retención, que una multitud de causantes del impuesto sobre productos del trabajo, efectúen sus pagos oportunamente, obteniendo de ellos el cumplimiento de tal obligación en la forma más oportuna, segura y fácil, esto es, percibiéndolo en la fuente del ingreso.

- Lo más amplio, lo más trascendente en materia de obligaciones de las empresas como contribuyente, es encargarle la recaudación del impuesto, labor que deben desarrollar totalmente.

Como ejemplos de toda esta serie de obligaciones, podemos citar los siguientes:

Por lo que se refiere al primer grupo enunciado, nos encontramos que las empresas están obligadas a verificar:

- Que los contribuyentes que tienen relaciones con ellas, se encuentran inscritos en el padrón de causantes, y si no lo están avisar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que de oficio los inscriba.
- También existe esta obligación para los retenedores, ya que deben verificar que los sujetos a los que retienen el monto del impuesto estén inscritos en el padrón de causantes.
- Otra obligación de verificación es la relativa a la venta de primera mano de mercancías importadas, ya que deberán cerciorarse que en la factura se encuentre anotado el número de pedimento, con objeto de comprobar que tales mercancías se encuentran legalmente introducidas al país.
- Verificar que los sujetos que tienen relaciones económicas con la empresa, hayan pagado los impuestos que se causen con motivo de tales relaciones.

En materia de impuesto sobre alcoholes existe la obligación de verificar el pago de éste por parte de porteadores, distribuidores y expendedores.

Respecto al segundo grupo de obligaciones, podemos citar los siguientes ejemplos:

- Obligación de la empresa de proporcionar al fisco, contabilidad, documentación y correspondencia con otros causantes.

- Obligación de auxiliar a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, suministrándole los datos que requiera para la aplicación de la Ley de impuesto sobre la renta.

En cuanto al tercer grupo de obligaciones, esto es retener el monto del impuesto causado por el salario que la empresa pague a sus trabajadores o el que cause las ganancias que reparte a sus accionistas; implica ya una obligación más pesada, es precisamente en esta clase de obligaciones donde la empresa asume una singular importancia como auxiliar de la administración fiscal.

La empresa presta a la administración fiscal servicios importantes para la eficaz aplicación de las leyes tributaria, pues se encuentra en posición más ventajosa que el fisco para lograr el pago de prestaciones fiscales, que de otra forma sería más difícil obtener.

A ello se debe que la administración fiscal cada vez más trata de pasar la carga de la realización de la función recaudatoria al contribuyente, específicamente a la empresa, desentendiéndose de toda serie de obligaciones tendientes a la obtención del impuesto. El por qué de ésta conducta ya lo explicamos anteriormente, por el momento histórico en que nuestro país atraviesa, por las relaciones económicas consecuencia del desarrollo en todos los órdenes, la empresa se convierte en un medio adecuado para la obtención del impuesto.

Las funciones antes señaladas encuentran su justificación en cuanto a que el ejercicio de las mismas es de interés nacional o social, por lo que éste no debe ser ajeno a los ciudadanos, esto es que el interés nacional y social debe de estar por encima del interés de cada uno de los particulares, es por ello que se limita el derecho público subjetivo inherente la libertad de trabajo.

1. 11 El IVA y la repercusión, incidencia y traslación.

La repercusión es el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto.

Lo anterior significa, que una vez enterado a la autoridad fiscal un impuesto, en muchas ocasiones se repercute incesantemente por todos los ámbitos de la economía nacional y antes de llegar a un punto final, afecta todo tipo de relaciones industriales, comerciales y de consumo, frente a las cuales los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad quedan relegados a un segundo término, originándose con ello la injusticia social.

Este fenómeno se desarrolla en tres etapas que son: PERCUSIÓN, TRASLACIÓN y LA INCIDENCIA.

PERCUSIÓN, es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.

REPERCUSIÓN.- En el epígrafe anterior anotamos que la retención es una figura jurídica creada por la Ley, en cambio la repercusión es un fenómeno económico al que la ley no puede sujetar a un control absoluto, ya que está regida por una serie de factores de tipo totalmente económico.

La repercusión del impuesto es un fenómeno económico que se desarrolla en tres etapas que son: percusión, traslación e incidencia del impuesto. La percusión es la caída del impuesto sobre la persona que tiene obligación legal de pagarlo; la traslación es el acto mediante el cual se pasa la carga del impuesto a otro u otras personas; la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que

realmente lo paga, esto es aquélla que se ve afectada en su economía por el impacto del impuesto.

A este respecto el tratadista Luigi Einaudi nos dice: "Cuando los impuestos se pagan hay en primer término, un contribuyente designado por la Ley para realizar el pago, existe pues la percusión del impuesto; y el contribuyente percutido o contribuyente legal es el que adeuda el impuesto al erario. Pero no siempre aquel que adeuda el impuesto al erario es el que efectivamente lo soporta. Es intuitivo por parte del contribuyente, como de cualquiera que éste amenazado e una percusión, tratar de esquivar el peso que le cae encima. Si el contribuyente consigue echar sobre otro la carga del pago, tenemos la traslación del impuesto sobre un tercero, por parte el contribuyente percutido.

Cuando más tarde el impuesto cesa de pasar de un contribuyente a otro y se detiene sobre el último, se da la incidencia del impuesto y se dice que éste último contribuyente es incidido por el gravamen."¹⁶

Los autores Eheberg y Boesler en su obra Principios de la hacienda, definen la repercusión utilizando en lugar de este término el de difusión, término al cual otros autores dan una connotación diferente, sin embargo y en obvio de términos, entendemos que lo que se define es el mismo fenómeno de la repercusión; los autores citados nos ofrecen esta explicación: el proceso por el cual los impuestos son transmitidos total o parcialmente por el contribuyente a otras personas mediante recargos de los precios en el tráfico cotidiano, personas que de este modo son los que sufragan los gastos. La imposición no significa pues, en muchos casos un reparto definitivo de la carga tributaria, sino el comienzo de un círculo económico entre los miembros de la economía nacional para difundir el impuesto, lo cual se hace a veces públicamente o en secreto.¹⁷

¹⁶ PHILIPPE DE ROEIN, el impuesto al valor agregado en España. Ob.cit p185

¹⁷PHILIPPE DE ROEIN, el impuesto al valor agregado en España. Ob.cit-p226

Algunos autores europeos utilizan en vez de repercusión o difusión, el término traslación, más no como momentos de la repercusión como anteriormente lo citamos, sino como el fenómeno económico completo que en este estudio denominamos repercusión.

Cabe señalar que la repercusión puede ser hacia delante o progresiva y hacia atrás o regresiva; la primera de ellas tiene efecto cuando un vendedor repercute el impuesto sobre el comprador a través de la elevación el precio de la mercancía.

La repercusión hacia atrás tiene lugar cuando el vendedor en virtud de diversas causas de orden económico no puede repercutir el impuesto al comprador por la vía de elevación del precio y si reducir los precios de las mercancías que adquieren de sus proveedores o los salarios que pagana sus trabajadores. En este caso, el vendedor, sujeto pasivo del impuesto, traslada el impacto del gravamen a sus proveedores o trabajadores y se dice que la repercusión es regresiva o hacia atrás, porque sucede en un momento anterior al del acaecimiento del hecho generador del impuesto: la venta, dentro del proceso económico.

El fenómeno de la repercusión sucede generalmente en los impuestos del consumo y al gasto, pero cabe aclarar que el legislador no siempre puede proveer con la oportunidad debida como incidirá el impuesto, es decir, no es dable para el legislador establecer a priori sobre quien recaerá todo el peso de la carga del impuesto. Sin embargo en ciertos casos la intención del legislador es en el sentido de fomentar y facilitar la traslación o repercusión del impuesto, lo cual acontece cuando por razones de técnica recaudatoria no se cobra el impuesto directamente al consumidor, sino al productor o al vendedor de los objetos gravados.

La dependencia entre la idea del impuesto y la traslación aparece especialmente clara en los impuestos al consumo. Solo una vez lograda la traslación, se consigue que los impuestos de consumo y sobre el gasto sean lo

que deben ser, esto es, impuestos sobre la capacidad económica manifestada en el empleo de la renta en la satisfacción de necesidades personales.

Generalmente el impuesto sobre las ventas se traduce en un impuesto al consumo, ya que dicho impuesto será indefectiblemente repercutido del vendedor al comprador, proceso en el cual incide sobre muchas personas para recaer finalmente en el consumidor que no lo puede repercutir hacia otras persona. Es característico en el impuesto sobre las ventas que se graven todas las fases o etapas de la producción del objeto gravado, en cuyo caso la repercusión va en forma de cascada y recorre sucesivamente todas las etapas de la producción.

Por tratarse de un fenómeno económico, la repercusión puede o no presentarse y por tanto se encuentra supeditada a determinadas condiciones económicas, sobre este particular Edwin R. A. Seligman nos ofrece algunos criterios sobre las oportunidades de traslación repercusión, los cuales elaboró partiendo de la teoría general del precio, al efecto plantea las siguientes interrogantes:

- ¿Es el objeto gravado un bien durable o perecedero?
- Es un asunto de gran importancia en cuanto a los efectos del impuesto; de tal forma que la traslación, tratándose de bienes duraderos, tiende a adoptar la forma de capitalización del impuesto, ya que el valor del objeto aumente o disminuya.
- ¿Es el valor del bien gravado, de monopolio o e libre concurrencia?
- La diferencia fundamental entre el monopolio y la libre competencia radica en que dentro del monopolio, el precio no está determinado por el costo del producto, como sucede en la competencia, ya que el monopolizador, fijará el precio que le produzca mayor beneficio neto y limitará su producción a la cantidad que le produzca un mayor ingreso controlando la oferta

- ¿Es el impuesto general o especial

Cuestión importante para conocer la posibilidad de eludir el impuesto mediante la sustitución del bien que se adquiere, esto es que cuanto más general sea un impuesto, menor será el campo no gravado en el que pueda buscar el contribuyente la manera de evitarlo, ya que la mayoría de los bienes que compra se gravan por el acto de la venta y no hay un gran número de sucedáneos de determinado bien que o se encuentren gravados, de esta forma se estrecha el ámbito de la no imposición cuando el impuesto es general; en cambio cuanto más especial sea el impuesto, tanto más fácilmente se podrá eludir su pago mediante la sustitución del bien gravado por otro menor o similar cuya ventano se grave o el gravamen sea menor.

Debe tomarse en cuenta que las posibilidades de traslación son tanto más lento cuanto menor es la movilidad del capital; consecuentemente es más lento el proceso de repercusión.

La traslación será más fácil cuanto más inelástica sea la demanda, esto es, un cambio en el precio puede producir una modificación en la demanda; según sea que el precio aumente y la demanda disminuya o que el precio disminuya y la demanda aumente. Por ello son mucho menos trasladables los impuestos sobre bienes de lujo que los impuestos sobre los bienes de primera necesidad.

Es ésta una de las consideraciones más importantes en cuanto a la oportunidad de repercusión o traslación del impuesto, ya que todas las variaciones del precio dependen, a fin de cuentas, de las relaciones existentes entre la oferta y la demanda.¹⁸

¹⁸GIULUANI FONROUGE ministerio de derecho financiero, ed. De Palma, Buenos Aires, Argentina -1962 p.286

Cuanto más se ajusta la carga fiscal a la situación personal del contribuyente tanto menores son, en igualdad de condiciones sus posibilidades de traslación. Es más difícil conocer la traslación cuando el impuesto es progresivo que cuando es proporcional.

Si se trata de un bien de consumo, la traslación se verifica de una sola vez, tratándose de un bien de producción, la repercusión se llevará a cabo después de cierto tiempo en el que se habrán producido y vendido varios bienes de consumo.

Todo lo referido nos permite concluir que las características de la repercusión son las siguientes:

1.- Es un fenómeno económico.

-Tiene a adoptar la forma de capitalización del impuesto ya sea que el valor del objeto aumente o disminuya

2.- Es un fenómeno que no se encuentra sujeto a la voluntad del legislador.

-puesto que el valor está determinado por el costo del producto o servicio.

3.- Es un fenómeno que está sujeto a fuerzas económicas, fundamentalmente las de la oferta y la demanda y se ve afectado en menor grado por otros factores económicos.

-el monopolio fijara el precio que le produzca mayor beneficio neto y limitara su producción controlando la oferta.

4.- Por ser uno de los efectos económicos del impuesto, el legislador no puede prever como es de desearse sobre qué persona incidirá el impuesto, aunque puede planear hasta cierto punto cómo repartirá la carga.

-puede darse el caso de que el impuesto se eleve o baje.

Aun cuando el impuesto bajo es más fácil trasladable por las pequeñas elevaciones al precio.

CAPITULO II

2.1 Del impuesto justo al impuesto óptimo.

La antigua “contribución” romana, que excepcionalmente había servido para hacer frente a algún déficit momentáneo del presupuesto público y al stipendium del ejército, desapareció prácticamente ya desde el siglo VI de la ciudad (Momsen, Clerici), antes que los jurisconsultos hubieran tenido ocasión de ocuparse de la misma y de fijar sus características como instituto jurídico.

Pero aparecen indisolublemente ligados, entonces, al poder absoluto del soberano impositor: no ya, por tanto, como relaciones jurídicas y conflicto plurilateral de intereses entre todos los ciudadanos para el reparto justo de los gastos públicos, sino como relaciones de poder incondicionado e incontrolable entre el soberano y cada súbdito en particular. La “contribución” fue sustituida, precisamente, por el “impuesto”, el cual, incluso, y mientras duró la concepción del Estado basada sobre el señorío directo y personal del soberano, acabó por reconocerse como el sello más típico e indiscutible de aquel señorío.

De otra parte, a la abstracción formal y a la irracionalidad sustancial de la imposición, correspondía la irracionalidad y arbitrariedad de las exenciones e inmunidades más extendidas, expresión y prueba directa de la gracia soberana, al igual que el impuesto lo era del poder soberano.

En estas condiciones no sorprende que el organismo jurídico reaccionase frente al impuesto, precisamente como un organismo viviente reacciona ante un cuerpo extraño, es decir, tratando únicamente de aislarlo y limitarlo. De tal suerte que, mientras de un lado los moralistas iban elaborando y consolidando la doctrina según la cual las leyes *impositivas non obligant in conscientia ad illa solventa*,

neque ad declarandum, quinpotius ad non occultandumdebitum, seufundamentumeius¹⁹ de otro lado las teorías jurídicas que se desarrollaron en torno al impuesto desembocaron sustancialmente, a través de la conseguida inversión del célebre fragmento de Modestito, en la afirmación triunfal de la máxima in dubio contra fiscum, todavía operante de algún modo en nuestros días en la jurisprudencia y en la práctica. Y no carece de significado que durante toda la Edad Media se difundiese, aunque en acepciones diversas y por distintas consideraciones, el concepto de la odiositas, que en el fondo reafirmaba la concepción del impuesto como un mal necesario, una limitación del derecho por razón de fuerza, una excepción en suma, “odiosa” precisamente por “impuesta”, a los principios del Derecho.

Cuando más adelante, al restaurarse las libertades políticas y advenir el moderno Estado constitucional, los tiempos se mostraron finalmente maduros para volver al concepto de “contribución” y construir una teoría jurídica del reparto de los gastos públicos, la situación encontró a los juristas, desde hacía ya tiempo, desinteresados por la suerte de la “justicia”, absortos todos ellos en la mera interpretación de la “legalidad” constituida. Esa legalidad cuya construcción, ellos, a diferencia de sus grandes predecesores, ya no consideraban una tarea y un privilegio propios, son que expresamente pensaban que bebían solamente estudiarla y aplicarla, asumiéndola como un dato absoluto, fundado en exclusiva sobre la autoridad soberana del Estado.

De este modo el problema del impuesto justo quedó por completo como monopolio de los economistas. Los cuales, es cierto, se dedicaron con ardor a la búsqueda de la solución: y no se les ocultó, para empezar, el concepto fundamental en cuya virtud, debiendo ser el impuesto la cuota individual de contribución al gasto de los servicios públicos, la justicia del reparto no podía depender sino de la correlación entre la carga del impuesto y la utilidad de los servicios públicos.

¹⁹LUIGI VITTORIO BERLIRI, El Impuesto justo, instituto de estudios fiscales, Madrid-1968 p. 73.

Pero bien pronto se persuadieron de la extrema dificultad de medir científicamente el “beneficio” imputable, en concreto a cada contribuyente en particular, a causa de la naturaleza “indivisible” de la mayor parte de los servicios públicos a los que típicamente se refiere el impuesto. Y entonces, con arreglo a un proceso mental netamente científico, los economistas no dudaron en eliminar sin más de los términos del problema aquella incógnita que se había revelado insoluble: y como no habían conseguido resolver la ecuación impuesto-“beneficio”, la sustituyeron por la ecuación impuesto-“sacrificio”. Es decir, redujeron el campo de la investigación, proyectándola sobre el acto del pago del impuesto y dejando, sin más, de lado la contrapartida de la participación individual en las ventajas de los servicios públicos. De este modo, el problema del impuesto se convertía esencialmente en un problema de medida del “sacrificio” individual correspondiente al pago del impuesto: y se nos quiso convencer de que el impuesto justo se desprenderá sin más de la fórmula del sacrificio igual, o proporcional, o mínimo.

Pero la incógnita del “sacrificio” individual del impuesto, aunque todavía quede encendida alguna esperanza aquí y allá, se ha revelado al final tan refractario a una solución “científica” como ya se mostró la del consumo y el beneficio individual

Y he aquí que entra en juego de nuevo la tendencia científica a “reducir” el problema que no se puede resolver: en lugar del impuesto “justo” se tratará de hallar el impuesto “óptimo”, o sea, el impuesto susceptible de producir aquellos efectos económicos-incremento del ahorro o mejora de los cultivos, aumento o redistribución de la renta nacional, etc.-, que se juzguen particularmente deseables.

Y en este momento cuando intervienen los políticos quienes con razón, observan que los efectos- y por tanto los fines- del impuesto, antes aun que económicos, muy bien pueden ser sociales y políticos: lucra contra la plutocracia o tutela de las clases medias, reducción de las distancias o incremento demográfico.

Y así, se ha llegado a ese programa de trabajo que recordábamos al principio, el reparto de los gastos públicos concebido, no ya como fin, sino como simple medio; la determinación de los fines del impuesto reservada al juicio de conveniencia política de aquel medio y que ahora con la nueva ley del IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA IETU y EL IMPUESTO POR DEPOSITOS BANCARIOS QUE ADEMAS ME PARECEN ABSURDOS ya que el primero es copia fiel del la ley del impuesto sobre la renta y por tanto inconstitucional .

Situados ante este proceso de honestos esfuerzos y renunciaciones que han conducido, bajo los auspicios de los políticos, pero con la conformidad de economistas y juristas, a sustituir la “justicia” tributaria por la “política” tributaria, se hace necesario centrar la discusión sobre dos puntos, a saber: la imposibilidad de separar el problema del impuesto del de la cuota individual de participación en las ventajas de los servicios públicos, y la posibilidad, o mejor la necesidad, de distinguir, en cambio, y de resolver de manera distinta, los dos problemas de la política económica y de la justicia tributaria. Comencemos por este último punto.

En la actualidad ya nadie discute seriamente que entre los objetivos del Estado se encuentre también el de controlar, y si es necesario manejar o modificar el dispositivo de distribución social de la riqueza a que resulta del proceso colectivo de producción. Más todavía, el máximo problema que hoy se plantea en cualquier país a todos los hombres de buena voluntad es éste de una “mejor justicia social”.

Pero precisamente el hecho de que hoy se pueda plantear y discutir abiertamente el problema de la intervención estatal en la distribución de la riqueza, nos priva también de la que podía ser, en cierto modo, una justificación de la tendencia a

confundir política económica y justicia tributaria, cuando por la inmadurez de los tiempos se apelaba a aquella confusión como a la única vía abierta para llegar indirectamente-haciendo pagar a unos más y a otros menos de la cuota justa en el reparto de los gastos públicos- a una larvada redistribución de la riqueza.

La realidad es que los dos problemas son, ante todo, muy distintos e inconfundibles en el plano lógico.²⁰

El problema de la justicia tributaria se presenta muy claro en sus términos elementales, lo que nos obliga a preguntarnos, ¿Con qué criterios y con arreglo a qué principios se debe repartir entre los distintos contribuyentes, según justicia, el gasto de los servicios públicos, cuando al reparto no se atribuya otro fin que el de cubrir, precisamente, aquel gasto?, y la respuesta radica en referir que un capítulo de este problema, si bien el más importante es el del “impuesto justo”, que se caracteriza por estar limitado al reparto del gasto de aquellos servicios públicos cuyo costo no se quiere o no se puede imputar-por razones técnicas, económicas y políticas, la más importante de las cuales será, por lo general, la “indivisibilidad” del servicio-a contribuyente en particular bajo la forma de contraprestación por cada unidad de consumo.

Junto a, o si se quiere por encima del problema de la justicia tributaria, se sitúa el de la política económica, que en sus términos más generales puede resumirse así: ¿Con qué criterios, según qué principios, dentro de qué límites y con qué medios debe intervenir el Estado en el proceso de distribución a la riqueza nacional?

Es claro que el trasvase de riqueza de una a otra clase o categoría social, realizado a posteriori mediante absorción y redistribución de medios monetarios²¹, lo que significa mediante una política financiera de redistribución-, solamente puede ser uno de los medios de la intervención estatal. Y uno de los medios de una política financiera de redistribución puede ser la modificación en uno u otro

²⁰ Cfr. CARLOS SOLCHAGA , instituto de estudios fiscales, ministerio de economía y hacienda, Madrid -1986 p. 196

²¹Cfr. LUIGI VITTORIO B. ob. cit p.622

sentido de la justa cuota individual en el reparto de los gastos públicos es decir, “políticos”: en cuyo sistema el reparto del gasto de los servicios públicos ya no es un fin en sí mismo sino que se convierte en el medio para alcanzar otro fin, que aquí será el desplazamiento coactivo de riqueza de una a otra categoría o clase de contribuyentes.

Basta con lo dicho para demostrar que el problema del impuesto Justino sólo no se confunde, sino que más bien constituye el presupuesto del problema de impuesto político y redistribuidor, al ser obvio que la eficacia “redistribuidora” de un impuesto está precisa y solamente en función de la desviación que el impuesto representa respecto de la que sería la simple y justa cuota individual de reparto de los gastos de los servicios públicos.

En realidad la existencia de impuestos redistribuidores, de los que todos hablan hoy, contiene precisamente en sí misma la demostración de que el “impuesto justo” existe: más aún, basta para demostrar no sólo la legitimidad racional del planteamiento del problema del “impuesto justo”, sino también la necesidad de resolverlo, aunque no fuese sino para valorar o controlar el alcance redistribuidor del impuesto.

Por cuanto hemos dicho hasta aquí, el “impuesto justo” queda definido como la cuota individual correspondiente al reparto justo de los gastos de un determinado grupo de servicios públicos, cuando el reparto se conciba

Como fin en sí mismo, es decir, sin asignarle otro objetivo que no sea el de asegurar la cobertura del gasto al que se hace frente colectivamente.

Hemos definido, en cambio, como impuesto “político” y redistribuidor el que provoca una desviación del impuesto “justo”, dirigida a utilizar el reparto de los gastos públicos como un medio para la consecución de un fin ulterior, sea político, social o económico.

De donde se desprende que el impuesto “justo” no es el impuesto “político”. Pero no se desprende en absoluto, que el impuesto político deba considerarse necesariamente injusto. En realidad el impuesto político no es, por sí mismo, ni justo ni injusto, precisamente porque no constituye sino un medio técnico para alcanzar un fin ulterior, el cual será, según los casos, justo injusto, bueno o malo, útil o dañoso.²²

Reconocido así que también el impuesto “político”, en el sentido en el que acabamos de definirlo puede no ser injusto, es necesario, empero, preguntarse si constituye el medio más oportuno y deseable para llevar a cabo una redistribución de riqueza, aun que ésta sea en hipótesis oportuna o necesaria por sí misma. Y parece que existen razones muy serias para concluir que más bien debe considerarse como el último medio al que se tenga que recurrir, siempre temporalmente y sólo cuando cualquier otro medio se haya agotado o resulte inutilizable.

Reconocer la necesidad de una política de redistribución de la riqueza, significa comprobar que el mecanismo económico de distribución- que es el dispositivo de los precios de los salarios-no ha funcionado, o todavía no funciona de acuerdo con lo que se considera justo, conveniente o necesario. Entonces, si la falta de funcionamiento se debe a causas de carácter extraordinario, como sucede típicamente en la economía de guerra, es comprensible que se estime conveniente, una vez considerada la situación, más que poner las manos en el dispositivo, tolerar su falta de funcionamiento temporal y corregir posteriormente las consecuencias del mismo, redistribuyendo la parte de riqueza que resulte mal distribuida. En este caso, sin embargo, la redistribución se inscribirá naturalmente, en el ámbito de una Hacienda Extraordinaria, distinta de la contribución ordinaria. Y a lo dicho solo añadiremos que la Hacienda extraordinaria aparece regulada por unos principios propios y asimismo que opera con medios técnicos y jurídicos propios, necesariamente distintos de los de la Hacienda ordinaria.

²²Cfr. BERLIRI, El Impuesto al Valor Agregado, ob. citp. 35.

Pero si llegaran a persuadirnos-como en realidad se nos va persuadiendo-de que la falta de funcionamiento se debe a un defecto o a un anacronismo del dispositivo de distribución, que no puede considerarse meramente temporal, entonces el remedio de la redistribución a posteriori resultaría manera comprobable inadecuado y antieconómico.²³

Si el mecanismo de los precios y de los salarios ya no funciona bien, es ese mecanismo el que hay que corregir. Adaptase a una distribución congénitamente desproporcionada, confiando solamente en corregir sus efectos ex post a través de un redistribución permanente, sería una situación tan irracional como la que se produciría cuando un grupo de copropietarios, habiendo advertido un defecto de funcionamiento en el sistema de distribución del agua, adoptaran como remedio permanente el de enviar al portero a recuperar el agua recibida de más por algunos copropietarios para “redistribuirla” a los afectados por el desperfecto.

Tan irracional, pero mucho más difícil y peligrosa sería la redistribución financiera permanente. En efecto, así como puede resultar fácil demostrar a un copropietario que el agua recibida de más por el vecino se debe a un defecto de funcionamiento el mecanismo de distribución, al que es justo poner remedio de un modo o de otro, resulta imposible, en cambio, persuadir a un contribuyente-abstracción hecha de coyunturas temporales y extraordinarias-de que la riqueza que él ha ganado o que su padre ha ganado trabajando honestamente, ahorrando o asumiendo riesgos con pleno respeto de las leyes y de los derechos ajenos, no constituye en mérito y un derecho propio, sino el resultado de un defecto del mecanismo económico de distribución de las rentas de la colectividad, de manera que él está obligado en conciencia a restituirla para que sea asignada a otros.

Por tanto, una redistribución permanente estaría destinada de manera inevitable a llevar a los particulares al convencimiento de un atropello permanente y, en

²³Cfr. LUIGI VITTORIO, El impuesto justo, ob.cit p. 53.

consecuencia, a colocar a la sociedad en un estado de guerra permanente. Y no existe guerra peor que aquella en la que ambas partes contendientes están sincera y honestamente convencidas de reaccionar contra una injusticia, antes todavía que de defender un interés.

Estas consideraciones, cuya gravedad sería vana y peligrosa ocultarse, no significan que por razones técnicas, económicas o políticas no debamos resignarnos, más o menos temporalmente, a alguna forma de redistribución incluso fuera del marco de una Hacienda extraordinaria, siempre que se proceda de manera simultánea a una oportuna revisión del mecanismo económico de distribución. Pero al menos estamos autorizados para desear vivamente que a la redistribución se reserven en todo caso institutos jurídicos propios y distintos de los destinados, en cambio, a la función de repartir según justicia los gastos de los servicios públicos. La confusión, o en todo caso el acoplamiento, resultan igualmente dañosos, tanto para una como para la otra operación.

Para el reparto de los gastos públicos es nocivo atribuir función y efecto de redistribución a la contribución pública, a través de aumentos y correspondientes reducciones de la justa cuota individual; porque semejante política elimina sin esperanza, más allá de un cierto límite, toda posibilidad sería de esa colaboración activa del contribuyente, de la cual, sin embargo, ningún sistema impositivo puede prescindir, como está demostrado históricamente.

Si no se puede pretender, y no se pretende, que el ladrón, declare lo que ha hurtado, a fortiori no se puede pretender que quien posee bienes declare la riqueza legítimamente ganada y colabore de manera activa a obtener el resultado de verse privado de ella sin contrapartida, aunque así parezca “oportuno” o “conveniente” o tal vez necesario en función de la contingente situación política o económica.

Por tanto, sería ingenuo o incivil apoyar precisamente sobre la colaboración del contribuyente todo el mecanismo del impuesto-como prácticamente se hace y resultaría imposible no hacer-. Estableciendo sanciones a veces muy graves contra las declaraciones “falsas”, si aquel mecanismo se quisiera utilizar para una operación de cirugía económica, a la que el contribuyente no puede sentirse y no se sentirá nunca obligada en conciencia a colaborar. Y el juntar las dos cosas no produciría en la práctica otro resultado que el de justificar moralmente la resistencia y la evasión respecto de todo el impuesto.

Pero, a efectos de una labor de redistribución, eficaz y justa, no menos inoportuno sería confinarla en el ámbito del reparto de los gastos públicos en forma de desviación de la justa cuota individual de contribución; y ello aunque sólo fuese porque la distribución de riqueza que se obtiene en forma de exención o reducción del impuesto justo, se concreta en un beneficio que, además de ser difícilmente controlable en su cuantía, aumenta en medida proporcional o progresiva al aumentar la renta, o el patrimonio o el consumo, y por tanto al disminuir la necesidad y viceversa.

En realidad es difícil imaginar algo más injusto que un subsidio a favor de las familias numerosas distribuido de modo que la familia que tiene 10.000 de renta se le atribuya una suma menor (y más de cinco veces menor) que la atribuida a la familia con 20.000 pesos de renta; a la familia que vive de capital, una suma mayor que a la que vive de trabajo, y nada en absoluto a las familias que no consigan reunir una renta superior al mínimo imponible. Y, sin embargo, éstas son precisamente las curiosas, pero inevitables consecuencias de la “redistribución” llevada a cabo mediante la reducción del impuesto.²⁴

En cambio, el Estado puede realizar la función redistribuidora de manera mucho más racional y amplia en el terreno de los gastos, es decir, considerando la eliminación de las injustas desigualdades sociales, la política de pleno empleo y

²⁴ Cfr. BERLIRI, El impuesto el valor agregado, ob.cit p. 243.

de seguridad social, la lucha contra la miseria y la tutela de la libertad económica de los ciudadanos, no ya como la satisfacción de intereses particulares de las clases pobres en conflicto con las clases ricas, sino, por el contrario, como el establecimiento de las condiciones necesarias para una convivencia social pacífica y productiva; condiciones de las que el Estado, por tanto, se hace cargo en el interés general e invisible de todos aquellos que participan de dicha convivencia con motivo del desarrollo de su actividad productiva individual o del disfrute de sus resultados.

Y si después, a pesar de la intervención preventiva de la ley al regular el mecanismo de la distribución de la renta nacional (mecanismo de los precios y de los salarios) y a pesar de la función igualadora de los gastos para la justicia social, se sintiese todavía la necesidad de impedir y reducir las acumulaciones excesivas de riqueza individual, quedaría el instrumento de las leyes sucesoria.

Y como se verá en los capítulos siguientes, el llamado impuesto sobre las sucesiones, más bien debería ser considerado, incluso conceptualmente, como una verdadera y propia legítima fiscal, trasladándolo de la teoría jurídica de la contribución a la de la sucesión.²⁵GIULIANI FONROUGE, derecho financiero ed. Palmer, 3ra ed. Vol. I, buenos aires 1982,

Al sistema de los impuestos-respecto de los cuales el nombre mismo impuesto debería ser definitivamente sustituido por el más antiguo y noble de “contribución pública”- debería reservarse, en cambio, bien clara y explícita, la sola función de realizar junto a las tasas y a las contribuciones especiales el reparto de los gastos públicos según justicia y como un fin en sí mismo, entre todos los cointerésados en la existencia y actividad de la administración pública.

Queda por ver si el problema de repartir con arreglo a justicia el gasto de los servicios públicos indivisibles, no sea tal vez de imposible solución.

²⁵LUIGI VITTORIO, ob.cit. p. 58 GIULIANI FONROUGE, ob.cit.p.186

Y ésta es, en el fondo-es decir, precisamente el haber considerado imposible la solución-. La verdadera razón que ha intuido a los economistas a abandonar el problema y, por último, a prescindir sin más del mismo, después de haber tratado de resolverlo durante más de un siglo.

Es preciso volver atrás y remontarse a aquel punto crucial de la investigación sobre el “impuesto justo” en el cual se intentó desligar el momento de la imposición del momento del disfrute de los servicios públicos.

Los antiguos y denostados partidarios de la Benedittheory, dejándose guiar quizá más por la intuición-y querríamos decir por el sentido común-que por la ciencia, habían acertado al menos en esto: en intuir, que no es posible repartir según justicia la carga de los gastos públicos si no se pone en relación el “sacrificio” del impuesto con la utilidad de los servicios públicos. En realidad, en el mismo momento en que los economistas decidieron construir la teoría del impuesto justo sobre la única base del “sacrificio”, se condenaron irrevocablemente a razonar en el vacío, y sus construcciones “científicas” de escalas y de curvas, perdieron todo sentido a los efectos del problema que se trataba de resolver; y que era todavía, no se olvide, precisamente el del impuesto justo, con arreglo a la tesis según la cual debía considerarse justo el impuesto capaz de realizar, según los casos, el sacrificio “igual” o “proporcional” o “mínimo”.

Y esto, no tanto porque la imposibilidad de confrontar las sensaciones, las necesidades y los sacrificios de sujetos distintos haga imposible construir sobre el “sacrificio” cualquier teoría “científica” del impuesto, como los economistas de hoy parecen casi de acuerdo en señalar, sino porque, sobre todo, una vez que se hubiera alcanzado en hipótesis una nivelación en todo caso perfecta de los “sacrificios” individuales correspondientes al pago del impuesto según cualquier relación predeterminada, tal nivelación no podría decirse justa sino en cuanto se hubiese demostrado primero que los particulares contribuyentes están en esa misma relación, y no en otra, respecto a la prestación de los servicios públicos, cuyo gasto se trata de repartir.

Así las cosas, nos planteamos de nuevo la pregunta: ¿es posible resolver el problema del impuesto justo, que no es sino el problema de conmensurar las relaciones de contribución a las relaciones de coparticipación en los servicios públicos?

A esta pregunta los economistas parecen acordes en responder que no, invocando la “indivisibilidad” que caracteriza el consumo de los servicios públicos más típicamente contemplados por el impuesto. Pero a la respuesta negativa no puede resignarse el jurista, el cual sabe que cada día está llamado a resolver, con arreglo a justicia, problemas que se plantean en términos absolutamente análogos. Tales son el problema del in funusconferre-es decir el problema del justo reparto de los gastos realizados para el honor y el decoro de la familia en cuanto colectividad inescindible-; y el del reparto de los gastos de publicidad o de defensa de un producto a cargo de un “cartel “industrial, y el de la avería común y el de la distribución de muchos de los gastos de la comunidad pro indiviso. Son otros tantos casos en los que no se trata de otra cosa, sino precisamente de distribución según justicia entre una pluralidad de interesados, el gasto de un servicio o de un conjunto de servicios prestados en beneficio y para el consumo inescindibles de toda la colectividad.

Y bien, en los bufetes de los letrados o en las salas judiciales esos problemas se resuelven a diario y las partes se van convencidas de haber obtenido justicia ¿por qué, entonces no se podría resolver también de manera análoga el problema del reparto justo de los gastos públicos?

¿Por qué, si a nadie se le ocurre decir a los copropietarios de una finca urbana que no existe, pongamos por caso, un justo reparto de los gastos de los servicios de ascensor o de portería, debería decirse, en cambio, que “el impuesto justo no

existe” cuando se trata del reparto-tanto más importante para la paz y el orden social-de los gastos de los servicios públicos de la colectividad nacional?²⁶

Pero desde ahora es, probablemente, la primera justificación de la divergencia. Cuando el economista declara insoluble el problema de la distribución justa, quiere decir, en realidad, que no le es posible resolverlo con exactitud “científica”, es decir, que no le es posible encontrar y demostrar científicamente de una vez por todas la fórmula de la verdadera y perfecta justicia tributaria. Ahora bien, así concebida, la declaración de impotencia de la ciencia económica puede aceptarla el jurista, sin por ello verse inducido en absoluto a reconocer como necesario o razonable dejar aparte sin más el problema y no volver a hablar de reparto justo de los gastos públicos.

El hecho es que la “justicia”, como la “belleza” y la “bondad”, quizá pueden ser objeto, pero nunca resultado de “ciencia”. La justicia es algo que no se “demuestra”, sino que se “siente”, y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza sólo por aproximación. Es más, incluso allí donde sea posible conseguir la justicia perfecta, nunca son decisivos para demostrar la bondad de los resultados obtenidos los instrumentos y las fórmulas del científico, sino sólo la sensibilidad relativa de la “conciencia-económico-social”, la cual, al contrario de las valoraciones científicas, es tan sutil en las apreciaciones cualitativas como burda en las cuantitativas.

De donde se desprende que la exactitud “científica” no sólo no es necesaria en la búsqueda y realización de la justicia, sino que con mucha frecuencia tal vez es dañosa. Como ha ocurrido de hecho con los conceptos de cosa simple” y “compuesta”, con la distinción entre “mueble” e “inmueble”, con la clasificación jurídica de la electricidad y de la propiedad industrial, y como sucede todavía, precisamente en el campo del Derecho tributario, con las definiciones de “renta”,

²⁶ Cfr. BERLIRI Ob. Cit. p. 199 En el próximo capítulo procederemos a confrontar, en concreto, las razones aducidas por los economistas para “decir que no”, con los criterios adoptados por los juristas para “decir que sí”, declarando insoluble, unos, y resolviendo prácticamente los otros, el problema del justo reparto de los gastos de los servicios colectivos “indivisibles”.

de “capital”, de “gasto”, de “pérdida”, de “interés”, y así sucesivamente, cuestiones todas ellas que resultan oscuras y difíciles precisamente y sobre todo por el contraste entre la aproximación psicológica de las valoraciones de la conciencia económico-social y la precisión objetiva de los análisis científicos.

En conclusión, si al afirmar que “el impuesto justo no existe” el economista quiere como efectivamente quiere decir que no existe el impuesto “científicamente” justo, al jurista le está reservado entonces sonreír por la ingenuidad del científico, que ha podido pensar que encontraría la justicia en la platina del microscopio. Y la sonrisa del jurista significa que ni la postulada inexistencia del impuesto “científicamente” justo basta para convencer de la imposibilidad de realizar con perfecta justicia el reparto de los gastos, ni sobre todo, la imposibilidad eventual de una justicia incluso sólo estimablemente perfecta justificaría la renuncia a alcanzar una justicia por aproximada que fuese; o lo que es lo mismo, a aplicar los criterios del reparto justo aun con ese amplio margen de aproximación y de error que las necesidades de la práctica y las posibilidades de la técnica hagan inevitable.²⁷

En efecto la obligación del causante, en última instancia, no tiene otra explicación más que la del imperativo ineludible de cumplir con la imposición establecida por la ley.

La obligación nace en el instante en que el contribuyente se ubica en el supuesto legal generador del crédito fiscal, toda vez que el objeto del impuesto es representado por el conjunto de circunstancias en las que un sujeto se encuentra obligado a enterarlo.

²⁷Cfr. LUIGI VITTORIO, Ob.cit. p. 62

2.2 Sujeto pasivo del IVA y su conexión con otras figuras.

La determinación de los sujetos pasivos del I.V.A. se halla en conexión con el concepto de empresario, pero no se puede circunscribir a este concepto.

De la normativa que disciplina el I.V.A italiano se deduce la existencia de diversas posiciones subjetivas pasivas, que el legislador considera a los efectos de este impuesto como situaciones jurídicas diferentes.

Estas situaciones jurídicas subjetivas, que constituyen el conjunto de la subjetividad del I.V.A., se pueden reconducir a las siguientes:

- El empresario, en cuanto centro de referencia del ejercicio de una empresa, por las cesiones de bienes y las prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
- Los artistas y profesionales como titulares de artes y profesiones por las prestaciones de servicios gravados por tal impuesto.
- Los sujetos distintos de los empresarios, de los artistas y e los profesionales que, además de éstos, pueden ser gravados por el I.V.A. en materia de importaciones.

Dado que los sujetos pasivos del I.V.A. no pueden ser circunscritos a una sola categoría jurídica, surge el problema de determinar si debemos o no hablar de figura subjetiva principal y de figuras subjetivas residuales. Es decir, si sólo cuando una figura subjetiva pasiva no coincida con el concepto de la considerada como principal, debemos ver si ella puede identificarse con las otras y todavía si en presencia de la principal, en un caso concreto, las otras no tienen razón de ser con carácter independiente de aquéllas o no existen.

A nuestro juicio, a este problema se podría dar una respuesta afirmativa, en el sentido de considerar como figura subjetiva principal a aquélla a la que se refiere la titularidad de la empresa, es decir, al empresario.

En apoyo de tal afirmación se pueden mencionar las siguientes razones:

- Que en el ejercicio de la empresa están sujetas las cesiones de bienes y las prestaciones de servicios, es decir, el complejo objetivo de la aplicación del I.V.A, en resumen, las operaciones jurídicas que constituyen el presupuesto de hecho del impuesto.
- Porque las prestaciones de servicios hechas en el ejercicio de artes y profesiones son gravadas, cuando no siendo desarrolladas en el ejercicio de empresa, se efectúan a empresas, o a otro sujeto jurídico, pero el núcleo central de este tipo de prestaciones lo constituyen las destinadas a empresas.
- Porque en lo referido a las importaciones, si bien muchas se efectúan en el ejercicio de empresas, también son gravadas por el I.V.A. aquellas importaciones realizadas fuera del ejercicio de empresa, es decir, hechas por quien no tiene la condición de empresario o no actúa como tal en la concreta importación.

En íntima conexión con el problema de la existencia en el I.V.A de una figura subjetiva pasiva principal y de otras residuales, se halla una segunda cuestión relativa a determinar si los artistas y los profesionales son empresarios o no. En este aspecto debemos también ver cuál es la solución admitida por el legislador en la disciplina del I.V.A.

Al empresario se le puede calificar de centro de referencia de la empresa, considerada ésta como una actividad económica organizada al fin de la producción o del cambio de bienes o de servicios. Hablamos del empresario, para

indicar aquella situación subjetiva que incluye el concepto de empresa, ya que es el titular de ésta.

A favor de la prioridad subjetiva sobre la objetiva es significativo el Código Civil italiano, en cuanto disciplina la actividad económica que se identifica con la empresa en base a su titular, es decir, al empresario. Respecto de la empresa como concepto jurídico, puede decirse que es una actividad economía organizada al fin de la producción o del cambio de bienes o de servicios.²⁸

Desde un punto de vista subjetivo la actividad económica puede ser desarrollada en forma individual o en forma colectiva.

El concepto de empresario es muy vasto, por lo que resulta difícil determinar si los artistas y profesionales son empresarios. No obstante, la doctrina, si bien con una base jurídica tradicional no considera empresarios a los profesionales y artistas intelectuales. Todavía los profesionales intelectuales pueden ostentar la condición de empresarios en base al modo de desarrollar su específica actividad, es decir, cuando ellos la ejercen como organización profesional en sí misma considerada como actividad de empresa.

Mientras los profesionales intelectuales no se consideran empresarios, por el contrario, los artesanos son calificados como pequeños empresarios.

Ambos, profesionales y artesanos, tienen una característica común, es decir, la de ser trabajadores autónomos.

Es precisamente, por esta calificación de trabajadores autónomos por la cual quienes ejercen una profesión liberal intelectual tienen en el ordenamiento privado italiano, un tratamiento legislativo especial, tanto en lo que se refiere al trabajo manual (tratamiento que no existe en el trabajo subordinado), como en lo que se

²⁸ MANUEL GONZALES SANCHEZ, Los sujetos pasivos del I.V.A., Fabrica nacional de moneda y timbre. MADRID ESPAÑA, 1976 p. 162.

refiere a la categoría de trabajo autónomo respecto a los artesanos. En efecto, mientras el artículo 2.083 del C.C. italiano incluye a los artesanos en el concepto de pequeños empresarios, en cambio los profesionales intelectuales no son empresarios como se deduce de relacionar los artículos 2.229 y 2.238 del mismo C.C.; no obstante, el último de los artículos citados prevé la posibilidad de que los profesionales ejerciten la actividad en forma de empresa.²⁹

El problema de la consideración o no del profesional y del artista como empresarios no puede ser pasado por alto en el I.V.A., en cuanto los empresarios en este impuesto tienen grande importancia. En semejante cuestión el legislador tributario italiano ha tenido muy en cuenta las consideraciones que ofrece el Derecho privado, pero no se puede decir que haya sido uniforme.

La falta de uniformidad se comprende cuando se hace un estudio comparativo entre la Ley delegante para la reforma tributaria (9 octubre 1971, número 825) y el Decreto delegado que establece y disciplina el I.V.A. (26 de octubre de 1972, número 633)

La ley delegante sujeta las prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de artes y oficios sin hacer mención a que sean realizadas por sujetos obligados al pago del impuesto o no, como, por el contrario, hace cuando sujeta las prestaciones efectuadas por los profesionales liberales. Por lo cual en base a la Ley delegante se hallan sujetos al I.V.A. las prestaciones de servicios efectuadas a cualquiera, en el ejercicio de artes y oficios, mientras que las prestaciones de servicios hechas por los profesionales son sujetas sólo cuando se realizan a sujetos obligados al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Decreto delegado disciplina juntamente las prestaciones de servicios efectuados en el ejercicio de artes y profesiones y son gravados por el I.V.A. sólo cuando se efectúan a empresas.

²⁹MANUEL GONZALES SANCHEZ, ob.cit p. 145.

Por consiguiente, de una comparación entre el texto de la Ley delegante y del de el Decreto delegado se ve una diferencia en esta materia que puede resultar más aparente que sustancial; si bien tratándose de un elemento esencial del impuesto puede darse la existencia de un exceso de delegación y, por consiguiente, de un problema que afecta a la constitucionalidad del Decreto que disciplina el I.V.A.³⁰

La Ley delegante presenta, desde el punto de vista de una interpretación gramatical, un trato más amplio del ofrecido por el Decreto delegado de dos elementos esenciales del I.V.A., es decir, del presupuesto de hecho y del sujeto pasivo.

Por lo que se refiere al presupuesto de hecho, conforme a la Ley delegante deben ser gravadas las prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de artes y oficios a cualquiera y, también, las prestaciones de servicios de los profesionales efectuados a sujetos obligados al pago del I.V.A.

En cuanto al sujeto pasivo se debe tener presente, que los artistas se hallan gravados por sus prestaciones de servicios “in genere” y los profesionales resultan gravados no sólo por las prestaciones de servicios efectuadas a empresas, sino también por las prestaciones de servicios efectuadas a quienes ejercen artes y oficios, por las prestaciones de servicios hechas a los que desarrollan una profesión cuando por el ejercicio de ésta resultan obligados al pago del impuesto y por las prestaciones de servicios a las importaciones.

Conforme a lo dispuesto en la Ley delegante son sujetos pasivos:

- Quienes efectúan cesiones de bienes y prestaciones de servicios en el ejercicio de empresas.
- Los que efectúan prestaciones de servicios en el ejercicio de artes y oficios.
- Quienes efectúan importaciones.

³⁰MANUEL GONZALES SANCHEZ, ob.cit p. 187.

En base al Decreto delegado que disciplina el I.V.A. son sujetos pasivos:

- a) Los que efectúan cesiones de bienes y prestaciones de servicios en el ejercicio de empresas.
- b) Aquellos que efectúan prestaciones de servicios a empresas en el ejercicio de artes y profesiones.
- c) **Quienes** efectúan importaciones.

La diferencia entre la Ley delegante y el Decreto delegado en materia de sujetos pasivos del I.V.A. se pueden concretar en las siguientes hipótesis subjetivas:

- En relación con los que en el ejercicio de artes y oficios efectúan prestaciones de servicios a cualquiera que no sea empresario.
- Con referencia a aquellos que en el ejercicio de una profesión efectúan prestaciones de servicios a sujetos obligados al pago del I.V.A., que no tienen la condición de empresario.

Desde el punto de vista de una calificación jurídica subjetiva fundada en la naturaleza o clase de la actividad desarrollada, tanto en la Ley delegante como en el Decreto delegado son sujetos pasivos del I.V.A.:

Relación conceptual entre los sujetos pasivos del I.V.A. y figuras jurídico-privadas. Su carácter principal y residual.

De todo cuanto ha sido expuesto se deduce que el concepto de sujetos pasivos del I.V.A. se halla en estricta conexión con las siguientes figuras subjetivas elaboradas por el derecho privado:

- Empresarios
- Artistas
- Profesionales liberales
- Particulares.

Estas figuras del Derecho privados son relevantes en el Derecho tributario a los efectos del I.V.A

Aunque teóricamente se han establecido las características que debe reunir un buen sistema tributario, su estructura en México está alejada de los principios de equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, mínimos costos administrativos y facilidad para ejecutar la política fiscal. La violación de estos principios básicos de la tributación ha llevado a dicho sistema a problemas estructurales casi endémicos que se han reflejado en incrementos sustantivos de la evasión fiscal.

La ventaja evidente que se tendría con un impuesto que concentrara la mayor cantidad de recursos es que el sistema tributario se vuelve más transparente y más manejable. Lo ideal sería contar con dos grandes impuestos y rangos de tasas impositivas ISR e IVA

2.3 Los elementos esenciales en IVA.

De acuerdo a lo que hemos tratado, consideramos que el impuesto conforme a sus características y naturaleza contiene los siguientes elementos:

1. **Sujeto de la Relación Jurídico-Tributaria.** El sujeto en el impuesto se divide en:

a) **El sujeto activo del impuesto.** Es el Estado a cualquier nivel, Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios, ya que toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del fisco, que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

b) **El sujeto pasivo del impuesto** es aquella persona física o moral, nacional o extranjera a la que la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal, y que se obliga al concretizar el supuesto o hipótesis normativa.

2. **El objeto del impuesto** es sobre lo que reside el gravamen.

El objeto del impuesto puede ser por ejemplo un consumo, la transferencia de un bien, o la percepción de un ingreso.

3. La base es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida, o el valor de un bien adquirido.

En otras palabras, la base es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.

4. La tarifa, gramáticamente y de acuerdo al Diccionario Enciclopédico Océano, es una tabla de precios o impuestos.

Jurídicamente la palabra tarifa se encuentra íntimamente ligada a la figura de concesión, en virtud de que el Estado otorga a los particulares la realización de aquellos servicios públicos que no puede atender en forma directa y como contraprestación se establece una cuota general que servirá para cubrir el importe del servicio otorgado.

Se define a las tarifas como las tablas o catálogos de precios, que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice.

5. El pago. Es la forma mediante la cual se extingue la obligación tributaria. Con respecto al pago es importante establecer las siguientes modalidades del mismo:

- **Forma y tiempo de pago.** El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de lo cual suponemos que tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis normativa. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción

de una inspección, serán el cumplimiento del mandato y por lo tanto la extinción de la obligación formal.³¹

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva la extinción puede presentar diversos matices y formas.

El pago es la forma común por excelencia de extinguir la obligación tributaria principal. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a la causación y forma de pago de las contribuciones y sus accesorios, señala que se hará en moneda nacional como regla general, pero si el pago se hace en el extranjero, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate. También da el siguiente orden de aplicación.

1. Gastos de Ejecución.
2. Recargos
3. Multas
4. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Dado el carácter legal de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es en principio el de la realización el hecho generador.

Ya que los impuestos se pagan en la fecha o dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva, es necesario hacer mención que a falta de disposición expresa, el Código Fiscal establece un término dentro del cual deberán de presentarse las declaraciones de impuestos.

³¹ Cfr. NARCISO SANCHEZ GOMEZ, Derecho Fiscal Mexicano Ob.cit p.63

Sobre la forma de pago, debemos señalar que en nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago, pero la más importante es a través de la presentación de declaraciones cuando se trata de impuestos que se deben cubrir por ejercicios fiscales.

2.4 El hecho imponible.

La mejora jurídica que supone la estructura de hechos imponibles en el I.V.A. es evidente ante la complejidad que supuso en la delimitación de operaciones sometidas a tipos impositivos diferentes. Se ha producido, en este sentido, un cambio de criterio: no atiende a la operación, sino al objeto de la misma.

Por eso sobra incluso la distinción entre entregas y servicios, sólo trascendente en cuanto a la sujeción o no de operaciones internacionales y en exenciones. De todos modos, lo que parece importante en el I.V.A. es la doble referencia a un sujeto pasivo y a una operación profesional.

La referencia al sujeto pasivo se ha hecho imprescindible por causa de la trascendencia fiscal de la profesionalidad.

Y es que la habitualidad se transforma para el I.V.A. en una operación dentro de una actividad que “profesa” ante la sociedad un sujeto pasivo. Por ello, carece de sentido la referencia a lo ocasional. Sólo importa para calcular volúmenes excluyentes de regímenes especiales. Y, por ello, debe entenderse que sólo tributa por el I.V.A. la propiedad intelectual cuando sea una actividad profesional la que se desarrolla.

La incoherencia decanta a favor del I.V.A. ya que no ha sabido distinguirse un rendimiento de capital o un incremento de patrimonio y se considera que todo

rendimiento de la propiedad intelectual es un acto profesional. Gracias a ello nuestros ministros, subsecretarios, directores generales y cualquiera otro que pronuncia una conferencia o escribe un artículo están incluidos en el régimen de estimación objetiva singular.

En las aportaciones sociales, por ejemplo, no exige la habitualidad, sino que se atiende a la desafectación.

Es decir, una actividad profesional, en el sentido indicado, califica a un sujeto pasivo y toda desafectación o entrega o servicio en la actividad es una operación sujeta al I.V.A.

Así, el I.V.A sujetaba lo que entraba y lo que salía del patrimonio profesional. Era técnicamente mejor.

En todo caso, el término desafectación exige patrimonio delimitado. En personas físicas, en profesionales sobre todo, es una necesidad de difícil cumplimiento. Dejar la materia como cuestión de hecho, es defender la inseguridad o el pacto (general o individual).

Así se indicaba que en las Sociedades mercantiles todo elemento patrimonial se consideraba afectado a la actividad.

De toda esta problemática, claro, se excluyen las importaciones, sujetas en todo caso. Lo anterior en España.

Por lo que a México se refiere:

El crédito por bajo ingreso no reembolsable (subsidio) está diseñado para reducir la carga fiscal de los contribuyentes con menores ingresos. Este crédito se excluye gradualmente si el contribuyente recibe prestaciones exentas de impuestos. Para

niveles bajos de ingreso, puede reducir la carga fiscal hasta en un 50% del impuesto.

Además del crédito por bajo ingreso, hay un crédito reembolsable que se calcula a NPs520.56 para salarios superiores cuatro veces el salario mínimo. Este crédito substituye el 10% del salario mínimo aplicable al 1 de octubre. Impuesto del Seguro Social.

Las contribuciones al Instituto Mexicano del Seguro Social se descuentan a una tasa del 5.15% de los salarios cubiertos hasta un máximo de 25 veces el salario mínimo en el Distrito Federal (10 en caso de seguro por vejez, vida y discapacidad); como resultado la contribución máxima por empleado es de casi US\$1,650 al año.

Impuestos locales sobre ingresos Algunas leyes mexicanas gravan relativamente una tasa baja sobre los salarios (pero no sobre el ingreso en general), en la mayoría de los casos lo cubre el patrón; por ejemplo, el Distrito Federal impone un impuesto del 2% sobre nómina.

2.5 Base imponible

La semejanza con las normas en los diversos ordenamientos de la rama nos relevan de estudiar muchos problemas. Pero, además, nos permite la estimación objetiva y la estimación indirecta.

Ambas deterioran la neutralidad del tributo, como hace la prorrata general. Pero debe destacarse aquí el propósito expuesto en la investigación de la tesis para la estimación objetiva: se estiman bases, para la fijación de cuotas y quien le correspondería pagarlas, el sujeto que causa la carga tributaria o al que se le traslada.

En principio, sobre cualquier estimación, puesto que los impuestos sobre la renta exigen declarar los ingresos íntegros, incluso en el régimen objetivo.

Pero, además, si la base del impuesto es la contraprestación recibida y se pudiera estimar, ¿no se estaría estimando las cuotas repercutidas? Y si se estiman éstas, ¿no se está determinando el ingreso?

Finalmente, el riesgo de la estimación indirecta es que se convierta en una opción. Si se estima mucho se recurre, si no se acepta. Para colmo, la estimación indirecta puede emplearse, en una liquidación provisional de oficio que supondrá estimar también tipos y cuotas. Qué decir del principio de legalidad.

Quizá en este aspecto es donde más se destaca la coordinación intertributaria. Ingresos y patrimonios declarados, incrementos y disminuciones patrimoniales reales o contabilizados. E incluso las presunciones de onerosidad deberán exigir un principio de coherencia que nada tiene que ver con el estancamiento y acumulación de las normas tributarias.

2.6 Tipo impositivo.

La conexión entre sujeto pasivo y base imponible se pone de relieve en virtud de las declaraciones que el sujeto pasivo, debe presentar, en cuanto que éstas deben reunir los requisitos requeridos.

Un elemento esencial del impuesto es el tipo impositivo, cuya función consiste en determinar la cuota impositiva mediante su aplicación a la base.

La tasa en el I.V.A.

El ingreso gravable se calcula de acuerdo a una tabla progresiva de tasas que van del 3% a una tasa marginal máxima del 35%;

La unidad fiscal se puede definir como la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, superficie, pesor, diámetro, etc., respecto de la cual la ley fija la suma de dinero que siempre debe ponderarse según la capacidad económica de los particulares. Y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso, por ejemplo: un kilogramo de sal, un litro de vino o vodka, el diámetro o superficie de un terreno, etcétera.

Las unidades fiscales vinculadas con gravámenes de tipo específico son, entre otras las siguientes:

- Minería
- Explotación forestal
- Petróleo y sus derivados
- Los productos salados
- Aguamiel y productos de su fermentación
- Aguas envasadas y refrescos
- Azúcar, aguardiente, alcohol y envasamiento de bebidas alcohólicas.
- Consumo de algodón
- Producción de cemento.

Es decir, el hecho imponible debe respetar los límites naturales de la imposición, que consisten en no agotar o asfixiar la fuente de riqueza e impactar en un sacrificio mínimo y necesario de aquellos respecto de los cuales, obtiene ingresos para satisfacer el gasto público.³²

³²Cfr. BERLIRI A, curso de instituciones de derecho tributario, Ob.cit. p. 191

2.7 Detracción.

La detracción, en cuanto permite la deducción del I.V.A. pagada anteriormente, tiene una finalidad interesante a los efectos de este impuesto, que se concreta en hacer posible su neutralidad. Dicha finalidad se puede considerar interesante en la estructura del I.V.A., ya que se trata de un impuesto plurifásico con efectos no acumulativos.

El derecho a la detracción constituye la regla general a tener en cuenta por el sujeto pasivo en la aplicación del I.V.A.

Efectivamente, el legislador admite con carácter general la detracción del I.V.A por la forma que tiene de soberanía por el órgano que representa, y las facultades que le otorga nuestra Carta Magna en su Artículo 31 Fracción IV. Por esto puede o no reducir el campo de aplicación de esta institución en relación con la adquisición y venta de bienes.

Por lo que se refiere a las importaciones de bienes incluidos en la anexa tarifa B, la detracción del impuesto pagado anteriormente es permitida solamente si la elaboración, el comercio o el arrendamiento de tales bienes encajan en la actividad propia de una empresa.³³

La detracción del impuesto relativo a los bienes y a los servicios utilizados para efectuar operaciones exentas, se admite cuando los beneficios de las operaciones exentas, superiores al 5 por 100 de la cifra de negocios y también se permite la detracción respecto a las operaciones antes mencionadas.³⁴

³³ Cfr. GIANNIN, A. D. Institución de derecho tributario, Ob. cit. p. 96

³⁴ Cfr. GIANNIN, A. D. Institución de derecho tributario, Ob. cit. p. 142

La neutralidad del I.V.A. ha sido vulnerada, ya que de la aplicación del criterio pro-rata para determinar el volumen del impuesto pagado por los bienes y por los servicios que corresponde a las operaciones exentas, resulta una cantidad no deducible que, jurídicamente, deben soportarse por quien efectúa las operaciones exentas.

A mi juicio, este problema de la vulnerada neutralidad del I.V.A. se evita, permitiéndose el reembolso de la cuota no deducible, o bien estableciendo la acción de regreso de la cantidad de impuesto pagado anteriormente y que no es deducible. Pero el reembolso no puede permitirse porque el I.V.A. es un impuesto plurifásico, lo que significa que el pago del impuesto en las fases precedentes a aquella exenta se ha efectuado a título de extinción de otras obligaciones tributarias. Es decir, la exención relativa a una operación que entre en el campo del I.V.A., no tiene otro alcance o significado que el de no gravar una fase del valor añadido en el ámbito de la actuación de las empresas; pero dicha exención nunca puede afectar al devengo correspondiente a otras fases, si, efectivamente, se considera al I.V.A. como un impuesto con pluralidad de fases.

El verdadero problema que presenta la cuota no deducible para quien efectúa una operación exenta, es el de transferir el impuesto que le ha sido transferido en virtud de la acción de regreso. Pero en este planteamiento nos encontramos con otra cuestión; y ésta consiste en determinar si el contenido de la acción de regreso obligatoria comprende sólo la suma de impuesto pagada por el sujeto pasivo, o si se puede incluir, también, dentro de su contenido la suma pagada por el mismo sujeto pasivo en concepto de impuesto devengado en fases anteriores; es decir, si se puede transferir el impuesto que viene siendo objeto de acciones de regreso precedentes a la que se debe efectuar por parte del sujeto de una concreta operación gravada por el I.V.A.

Es verdad que el legislador, al determinar la acción de regreso, se refiere a la suma de impuesto pagada a la SHCP por la operación efectuada por el sujeto pasivo, desde el punto de vista de una interpretación sistemática, favorable al deber del sujeto pasivo de transferir, tanto la cantidad de impuesto pagada a la hacienda pública por la concreta operación efectuada, como la suma de impuesto pagada en virtud de la acción de regreso obligatoria y que corresponde al impuesto pagado en las fases precedentes. Por ello, quien realiza una operación exenta no podrá transferir una cantidad de impuesto que no ha sido pagada al Estado, por lo que se refiere a la operación que efectuó, pero, sin embargo, la Ley debería prever la posibilidad de transferir la cantidad de impuesto que a dicho sujeto pasivo le ha sido transferida en virtud de la acción de regreso y ello por idéntica vía, es decir, mediante la acción de regreso, ya que sería el medio más adecuado para obtener igualdad jurídica.

De todo cuanto se ha indicado antes se deduce la importancia que la detracción tiene en el ámbito jurídico del sujeto pasivo del I.V.A. Pero he de añadir, todavía, que la detracción va unida al sujeto pasivo, ya que debe ser ejercitada por él y puede, también, variar con la calificación del mismo, como sucede en el régimen especial para la agricultura y para la pesca.

El índice de cumplimiento obligatorio en materia tributaria es bastante bajo en México.

Es evidente que falta mucho por hacer, cuando la concentración de la recaudación basada en los ingresos petroleros resulta perjudicial para cualquier economía debido a las constantes fluctuaciones cíclicas en los precios del petróleo que implican la reducción de los ingresos públicos y del gasto de gobierno. Asimismo existen problemas administrativos que inciden directamente en la baja recaudación tributaria en México. Así, la elevada cantidad de trámites que se deben cubrir, la dificultad para llenar las formas fiscales y el tiempo que se emplea son factores que desalientan a los contribuyentes a pagar sus impuestos. Por otra parte, la provisión de bienes y servicios públicos de cuestionada calidad asociada con la alta corrupción y falta de transparencia en el manejo de los recursos públicos también inciden negativamente en la recaudación fiscal.

CAPITULO III

Aspectos Temporales del Hecho Imponible

Es natural que el hecho previsto en la norma jurídica de forma hipotética y que provoca el surgimiento de la obligación impositiva se realice en un tiempo o espacio temporal determinado.

Este elemento es muy importante para saber cuándo se crea la obligación fiscal y la consecuencia, en qué momento surge su exigibilidad y, en función de su acontecimiento, determinar cuál es la ley aplicable.

En razón de su estructura temporal los hechos imponibles se clasifican en:

- a) Instantáneos. Ocurren en determinado momento y cada vez que se presentan dan lugar al surgimiento de la obligación tributaria, por ejemplo: la adquisición de un bien.
- b) Periódicos o conjuntivos. En éstos se requiere un tiempo, una suma de circunstancias, acontecimientos o hechos globalmente considerados, por ejemplo: el impuestos sobre la renta, ya que su periodo de causación es anual.³⁵

³⁵LUIGI VITTORIO, ob.cit. p 75

GIULIANI FONROUGE, ob.cit. p 364

3.1 Elemento espacial

El elemento espacial se refiere a que el hecho imponible se realiza dentro de una circunscripción territorial, en un lugar determinado, por ejemplo: un municipio o una entidad federativa.

Dicho elemento puede atender, conforme a la estructura jurídico-administrativa de la república, al:

- Territorio nacional
- Territorio de los estados.
- Territorio de los municipios
- Territorio del Distrito Federal
- Territorio de las delegaciones del Distrito Federal

En virtud de que el elemento espacial es un tema que se estudia en el curso de derecho fiscal II, aquí sólo se mencionan los actos realizados por el extranjero pero que producen efectos en el territorio nacional- en consecuencia, se deben pagar las contribuciones respectivas establecidas en el sistema impositivo nacional-, así como la existencia de los tratados para evitarla doble concurrencia impositiva a nivel internacional.

³⁶MANUEL GONZALES SANCHE ob.cit. p. 156

3.2 Clasificación de las Operaciones

Este concepto presenta una delimitación residual respecto de las figuras subjetivas pasivas anteriormente tratadas.

En principio, es particular a efectos del I.V.A. quien realiza operaciones sujetas a este impuesto bajo una consideración diferente de la que pueda corresponder al ejercicio de empresa, arte o profesión liberal.

Un concepto del sujeto pasivo particular así perfilado induce a pensar que no sólo actúan en concepto de particulares las personas físicas que no desarrollan una empresa, arte o profesión, sino que también pueden actuar como particulares las personas físicas que ejercen esas actividades. Sin embargo, quien ejerce una empresa, arte o profesión, solamente actuará en concepto de particular cuando realicen operaciones que no puedan calificarse de empresariales, artistas o profesionales.

En realidad, se puede afirmar que el particular es sujeto pasivo del I.V.A. solamente bajo una perspectiva de juridicidad civil, es decir, el concepto de sujeto pasivo particular se corresponde con el tráfico civil.

El concepto de particular se circunscribe, por otra parte, al ámbito de la persona física, porque en este ámbito es donde se puede justificar la existencia de operaciones que escapan de cualquier concepto empresarial, profesional o artístico.

Las personas jurídicas así como las colectividades institucionales actúan con un cometido empresarial o profesional, lo que no impide que pueda declararse sujeto o exento a efectos del I.V.A., pero su instrumentalización está indicando la existencia del cometido antes indicado.

Podemos concretar diciendo que el sujeto pasivo particular constituye una figura subjetiva pasiva residual que se caracteriza por su significado negativo, es decir, por no ejercer operaciones empresariales, profesionales y artísticas y se circunscribe el ámbito de las personas físicas.

Una vez delimitada la figura subjetiva pasiva que pueda incardinarse en el concepto de particular, interesa determinar cuáles de sus operaciones pueden hallarse sujetas al I.V.A.³⁷

³⁷MANUEL GONZALES SANCHEZ, Los sujetos pasivos del I.V.A., p. 128

3.3 Instituciones a cargo de la Recaudación

3.3.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es una dependencia del Poder Ejecutivo Federal, que en materia del Sistema financiero se encarga principalmente de planear y delinear la estructura y funcionamiento de éste, de otorgar o revocar autorizaciones para la operación de diversos intermediarios financieros, y de coordinar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) a la Comisión Nacional de Sistemas de Ahorro para el Retiro (CONSAR), a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF), a la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros (CONDUSEF) y al Instituto para la Protección al Ahorro Bancario (IPAB).

3.3.1.1 El SAT

Desde el 1 de julio de 1997 surgió el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta entonces había ejercido la Subsecretaría de Ingresos. Desde entonces, el SAT tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones

3.3.1.1.1 Objetivo del SAT

El SAT nace como respuesta a demandas y necesidades que surgen de la propia dinámica económica y social del país, y se enmarca en la tendencia mundial orientada a modernizar y fortalecer las administraciones tributarias, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva.

De esta manera, al contar con una organización especializada conformada con personal calificado, se puede responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias del país.

Esta medida es de capital importancia porque permite disponer de los recursos necesarios para ejecutar los programas propuestos por el gobierno federal para impulsar el desarrollo nacional.

Estas autoridades son reglamentadas por el código fiscal federal en los artículos 39 de LIVA y el artículo 33 del CFF

3.4 Temporánea detracción en IVA

3.4.1 Pago del Impuesto

El pago. Es la forma mediante la cual se extingue la obligación tributaria. Con respecto al pago es importante establecer las siguientes modalidades del mismo:

- a) **Forma y tiempo de pago.** El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de lo cual suponemos que tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis normativa. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, serán el cumplimiento del mandato y por lo tanto la extinción de la obligación formal.

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva la extinción puede presentar diversos matices y formas.

El pago es la forma común por excelencia de extinguir la obligación tributaria principal. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a la causación y forma de pago de las contribuciones y sus accesorios, señala que se hará en moneda nacional como regla general, pero si el pago se hace en el extranjero, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate. También da el siguiente orden de aplicación.

5. Gastos de Ejecución.
6. Recargos
7. Multas
8. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Dado el carácter legal de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es en principio el de la realización el hecho generador.

Ya que los impuestos se pagan en la fecha o dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva, es necesario hacer mención que a falta de disposición expresa, el Código Fiscal establece un término dentro del cual deberán de presentarse las declaraciones de impuestos.

Sobre la forma de pago, debemos señalar que en nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago, pero la más importante es a través de la presentación de declaraciones cuando se trata de impuestos que se deben cubrir por ejercicios fiscales.

Por otra parte, existen los siguientes tipos de pagos:

- **Pago liso y llano de lo debido.** Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al fisco correctamente las cantidades que adeuda en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.
- **Pago de lo indebido.** Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al fisco lo que no se adeuda o una cantidad mayor de la adeudada.
- **Pago bajo protesta.** Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado impuesto, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero hace constar que se propone intentar los medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trata se declare infundado y marca así el derecho de solicitar su devolución, en los términos de la legislación fiscal, cabe señalar que actualmente ya no es vigente.

- **Pago extemporáneo.** Es aquel que realiza el contribuyente, sin objeciones ni inconformidades, pero fuera de los términos establecidos por ley. Además de pagar las contribuciones omitidas está obligado a cubrir los recargos y accesorios en que haya incurrido por mora.
- **Pago de anticipo.** Se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.

3.4.2 Las exenciones

También tenemos la figura de las exenciones que son un privilegio establecido en la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones, respetando la generalidad.

3.4.3 Pago de anticipo

En este orden de ideas se dividen las figuras del pago.

El pago de anticipo se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.

3.3.4 Compensación

El concepto genérico de compensación nos lo proporcionan los artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal, cuyos textos nos señalan que “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”; “el efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importa la menor”.

Ahora bien para que exista la compensación en materia tributaria la autoridad y el contribuyente tendrían que reunir la calidad de deudores y acreedores recíprocamente.

En relación al particular el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación nos señala:

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 retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, 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, presentado para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos del Código Fiscal de la Federación, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito –Público mediante reglas de carácter general.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta a aquel 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.

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, 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. En este caso se notificara personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trate del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.”

Conforme al precepto antes señalado se puede establecer que la compensación opera como regla general cuando las cantidades que se tengan a favor contra las que se tiene obligación a pagar deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios; en el caso de que no se deriven de una misma contribución, se podrán compensar los saldos siempre y cuando se cumplan con los requisitos y en los casos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Por último se entiende como una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

Es importante establecer que en términos del artículo 2188 del Código Civil Federal indica que: “Para que haya lugar a la compensaciones se requiere que las deudas sean igualmente liquidas y exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados”. Recordemos que actualmente nuestra legislación a través de lo que establece el Art. 23 del CFF la compensación se puede dar entre impuestos diferentes, pero tenemos la obligación que en un lapso de cinco días contados a partir de que realicemos la compensación, se dé aviso, de lo contrario, se tendrá por no hecha; por tanto, correrán la actualización y los recargos.

3.4.5 La Condonación

La condonación es otra de las formas de extinción de la obligación tributaria. La condonación en materia tributaria es una facultad discrecional que formal y materialmente tienen que estar fundamentada en una ley emanada del Congreso de la Unión.

La condonación puede darse en materia de contribuciones, así como en materia de multas por infracciones de carácter tributario. Las primeras son reguladas por el artículo 39 y las segundas por el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 39 establece: “El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización

de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

II.- Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variarlas disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III.- Conceder subsidios o estímulos fiscales”.

Por otra parte el artículo 74 señala: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones pro el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y en su caso los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.

Es muy discutible el texto del artículo 39 del Ordenamiento legal antes señalado, ya que si bien es cierto que la condonación de contribuciones es una facultad discrecional del Ejecutivo Federal, también lo es que por naturaleza una facultad discrecional no puede ser indiscriminada, sino que su ejercicio y aplicación debe

de estar delimitada a la propia ley. En el caso concreto la condonación de contribuciones en su fracción primera se sujeta a las siguientes hipótesis; a) cuando sea afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, rama de actividad, la producción o venta de productos; o b) la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Ahora bien la pregunta estriba en: ¿Qué se debe de entender o como se debe de definir o interpretar las hipótesis a que se contrae dicho precepto legal? Hasta la fecha el Ejecutivo se ha encargado de interpretar la mencionada hipótesis jurídica, lo que desde nuestro punto de vista es sumamente peligroso porque puede invadir la actividad del Poder Legislativo, ya que por vía de la condonación puede hacerse ineficaz una ley formal y materialmente válida emanada del Legislativo.

3.5 Aspectos formales

Los aspectos formales juegan un papel muy importante en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en México, Impuesto al Valor Agregado, y, por consiguiente, deben ser tenidos en cuenta en materia de sujetos los pasivos de este impuesto. Bajo la denominación de aspectos formales encuentro justificado analizar el significado que en el ámbito subjetivo tienen las facturas, la registración y las declaraciones.³⁸

³⁸ Código fiscal de la federación

3.5.1 La factura

La factura es un documento formal de fundamental importancia para el mecanismo del I.V.A, y constituye un instrumento adecuado para el ejercicio de la deducción y de la acción de regreso.

La emisión de la factura sigue a la realización de la operación imponible en base a una ficción parece entender que el hecho imponible se efectúa cuando ha sido extendida la factura. En este caso la factura se debe referir a una de las operaciones que se consideran relevantes a los fines del I.V.A. y debe tratarse además de un documento que se pueda calificar como factura, según lo preceptuado por las normas que regulan dicho impuesto en esta materia.

Un tipo peculiar de factura y por ello debe entenderse por tal, aquella que con carácter general se prevé a los efectos de este impuesto.

Con carácter general se puede decir que la obligación de emitir factura se halla en estrecha conexión con el volumen de negocios del sujeto pasivo y va referida al cedente de los bienes o al prestador de los servicios, aunque existen algunas excepciones al respecto. En efecto, los sujetos pasivos que efectúan el comercio al por menor y los que efectúan actividades a él equiparadas no se hallan obligados a emitir factura si no ha sido pedida por el cliente, cualquiera que sea a el volumen de negocios del cedente o prestador.

Cuando el sujeto pasivo tiene un volumen de negocios no superior a veinticinco millones de libras, no está obligado a extender la factura si ésta no ha sido pedida por el adquirente. Sin embargo, las cesiones de bienes inmuebles y de bienes instrumentales constituyen excepciones a ésta regla, respecto a las cuales el sujeto pasivo resulta obligado a extender la factura respectiva.

En la actualidad no se hallan obligados a extender facturas los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios es igual o inferior a dos millones de pesos. Cuando el sujeto pasivo no supera los ciento veinte millones de liras, las facturas deberán extenderse por un sistema especial de matriz y copia.

No siempre son los cedentes de los bienes y los prestadores de los servicios los obligados a extender la factura, también los sujetos pasivos del I.V.A. en su condición de adquirentes pueden venir obligados a expedir facturas en ciertos supuestos. En tal supuesto se puede hablar de auto factura, en cuanto son expedidas por los sujetos pasivos que reciben el contenido de las operaciones imponibles, es decir, la adquisición del bien o la utilización de los servicios.

En efecto, deben expedir factura los cesionarios residentes en el territorio del Estado por los bienes que adquieren y por los servicios que utilizan en el ejercicio de una empresa, arte o profesión. Los residentes en un país extranjero que efectúen ocasionalmente operaciones en el territorio del Estado Mexicano, también estarán obligados a pagar el IVA, al igual que el ISR por concepto de fuente de riqueza.

La obligación de expedir la factura se extiende a las operaciones no imponibles o exentas, efectuadas en el ejercicio de una empresa, arte o profesión; es decir, dicha obligación se refiere a operaciones por las cuales no se origina la subjetividad pasiva de pagar el impuesto.

Todavía la emisión de la factura por operaciones inexistentes o por una cantidad imponible o por una deuda superior a la real, puede producir diversos efectos respecto a los sujetos pasivos que las expidan. En efecto, por tales inexactitudes se puede resultar sujeto pasivo o serlo en medida superior a la que realmente pudiera corresponder, ya que el impuesto se debe por las cantidades que se hagan costar en la factura. No obstante, el legislador permite restablecer el

equilibrio perturbado por dichas inexactitudes mediante la adecuada rectificación. El instituto de la rectificación permite pagar el impuesto que pueda corresponder a las operaciones efectuadas, y al que es preciso atender para aplicar el sistema punitivo, ya que en el caso de ser omitida la rectificación se deben aplicar las sanciones previstas.

Me parece forzada la posición doctrinal, que considera no extensible el derecho de rectificación a quien expide dolosamente una factura con indicación de operaciones inexistentes o retribuciones superiores a las reales, habida cuenta de que es el propio autor que la sostiene, quien antes ha calificado de derecho-obligación la rectificación misma.

Aunque todos los sujetos pasivos se hallan obligados a registrar las cesiones de bienes y las prestaciones de servicios por ellos efectuadas, no siempre esta obligación tiene el mismo contenido y significado, ya que en algunas ocasiones, se pueden realizar sin otorgar factura, como lo son las operaciones al público en general.

3.6 La registraci3n.

El registro de facturas que constituye el sistema normal, y una registraci3n de retribuciones que representa unas peculiaridades especiales, en cuanto se halla prevista para los sujetos pasivos que ejercen el comercio al por menor o se encuentran en situaciones similares. Por otra parte, los sujetos pasivos deben registrar no s3lo las operaciones por ellos efectuadas, sino tambi3n las adquisiciones que realicen, ya que s3lo as3 se puede dotar de una adecuada seguridad y exactitud al mecanismo del I.V.A., principalmente en lo que se refiere a los institutos de la detracci3n y de la acci3n de regreso.

3.7 Las declaraciones

Los sujetos pasivos del I.V.A. se hallan obligados a presentar declaraciones, a los efectos de pagar la cantidad del impuesto debida por las operaciones efectuadas, dentro de los plazos previstos (declaraciones mensuales, trimestrales, semestrales).

La obligación de presentar la declaración no va siempre unida a la condición de sujeto pasivo del impuesto, ni tampoco responde al hecho de que se deba pagar una cantidad de deuda impositiva. En efecto, el Decreto delegado prevé la obligación de presentar una declaración por los sujetos que inicien el ejercicio de una empresa, arte o profesión en el territorio del Estado o constituyen en éste una organización estable

Además, los sujetos que ejerzan empresas deben presentar declaración aunque en el mes precedente no hayan registrado ninguna operación imponible

Esta norma debe ser aplicada al trimestre o al semestre precedente, por lo que se refiere a los sujetos que les sea aplicable el sistema simplificado, ya que a dicho período de tiempo se refieren las declaraciones previstas

Sin embargo, dicha regla no es aplicable a los entes públicos y privados distintos de las sociedades, comprendidos los consorcios y organizaciones de personas y de bienes sin personalidad jurídica que no tengan por objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades comerciales o agrícolas, pero que efectúen operaciones de este tipo con otro carácter, así como tampoco a los sujetos que efectúen exclusivamente operaciones no imponibles o exentas

En este sentido nada se ha establecido respecto a los profesionales liberales y a los artistas que no ejerzan en forma asociada artes y profesiones intelectuales y, por consiguiente, se deben considerar obligados a presentar las declaraciones

mensuales o bien las trimestrales o semestrales, aunque deban entenderse excluidos de tal obligación los que por razón de su volumen de negocios merezcan ser calificados como exonerados.

El volumen de negocios de los sujetos pasivos influyen también sobre las obligaciones de presentar las declaraciones, ya que por esta razón se han previsto tratamientos distintos de los cuales uno se puede considerar como normal y los otros excepcionales con respecto a éste.

En el caso por ejemplo de los Repecos, no facturan, por tanto no se desglosa el IVA sin embargo, sí están obligados a pagarlo.

3.8 Acción de regresión

El derecho de reembolso corresponde a quien ha pagado indebidamente una determinada cantidad del I.V.A.

El derecho de reembolso ha sido previsto en relación con muy variados supuestos: así, pues, se permite el reembolso por las operaciones no imponibles por las operaciones efectuadas por un exonerado, cuarto párrafo), por las cantidades de impuesto pagadas en exceso y por el impuesto o mayor cantidad de impuesto pagado cuando de la determinación sintética (acertamiento inductivo) resulte que no se debe pagar ninguna cantidad por este concepto o corresponda una suma de impuesto inferior a la pagada

El ejercicio del derecho de reembolso se debe efectuar mediante la declaración anual.

El contribuyente tiene derecho a elegir entre recuperar la suma indebidamente pagada o ser deducida de cuota correspondiente al año sucesivo, con la adecuada anotación en el registro de las adquisiciones. Sin embargo, cuando

corresponda al reembolso o la diferencia entre impuesto debidamente determinado e impuesto pagado, debe ser pedido por el contribuyente sólo cuando no rebasa de \$10,000.00 opera de oficio.

El período para efectuarse el reembolso es el de un año a contar desde la prestación de la declaración anual y en el caso de notificación de rectificación de la autoliquidación, dentro de los meses para la parte reconocida por la oficina y dentro de dos meses a contar desde la notificación de la decisión de liquidación por la Administración por la parte restante.

El legislador prevé que devengarán intereses a partir de los cuarenta días sucesivos a aquél en que ha sido presentada la solicitud. El reembolso puede ser anticipado mediante la prestación de caución, fianza y otras garantías previstas por el legislador

El pago de la cantidad en devolución, puede realizarse en dinero líquido, o mediante entrega de cheques o certificados especiales.

El derecho de devolución se caracteriza desde el punto de vista subjetivo porque permite restablecer la situación jurídica de quien ha pagado indebidamente el impuesto.

También han sido establecidas sanciones relacionadas con el Derecho de reembolso cuando la declaración resulta un exceso reembolsable y cuando se consigne un reembolso indebido Para concluir, se puede decir que el Derecho de reembolso permite gravar a quien es sujeto pasivo y en la medida en que se presenta como tal, contribuyendo de esta forma a caracterizar al sujeto pasivo del I.V.A.

La gran funcional del I.V.A. es la posibilidad de deducir el tributo soportado al adquirir bienes y servicios o al importar.

Se establece como un derecho y no como una obligación, lo que ha llevado a separar su realidad de la del I.V.A. repercutido. Pero no creo que sea así, no hay valor fiscal, ni crédito impositivo en este asunto, hay un sistema unitario que produce los efectos deseados con el impuesto. Y las deducciones, no debe olvidarse, integran la Deuda tributaria según el propio proyecto de Ley.

Otra cosa es la caducidad. El precepto no me parece nada claro. Si sólo cabe compensar en declaraciones inmediatas sucesivas. ¿Cómo cabe hacer referencia a cinco años? ¿O este es un camino peculiar para impedir la deducción cuando sólo se soporta I.V.A.?, sin repercusiones por falta de actividad (¿grandes instalaciones nuevas?). Pero si no se compensa un trimestre cuando se pudo hacer., ¿no cauca el derecho a compensar?, ¿sólo en lo que fue compensable?

Y, claro, la deducción enlaza con la devolución. Sus problemas van desde que se inicie una actividad exportadora al régimen transitorio. ¿Se devuelve todo el impuesto soportado desde que se inicia una larga serie de exportaciones?

¿Se exige un volumen de estas para que se devuelva? Y en el régimen transitorio, ¿los impuestos anteriores no compensables en los plazos indicados se devuelven?

Y, en general, coinciden los tiempos de ejercicio y caducidad de los derechos de deducción (cinco años) y de devolución.³⁹

³⁹MANUEL GONZALES SANCHEZ, Los sujetos pasivos del I.V.A.,p.156

GIANNIN, A. D. Institución de derecho tributario, ob.cit.185

CAPITULO IV

El régimen de Pequeños Contribuyentes.

4.1 IVA y sus aspectos administrativos.

El 8 de diciembre de 2005 se publicó en el DOF; el decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales, a los denominados pequeños contribuyentes, para que se recaude a través de una cuota fija integrada, los impuestos federales y los locales que determine la propia Entidad Federativa.

Se otorgan facilidades administrativas para los años de 2005 y 2006 para los contribuyentes que optaron por el pago de los Impuestos al Valor Agregado y Sobre la Renta mediante la cuota fija prevista en tal instrumento. Se les releva del cumplimiento de algunas obligaciones entre las que destacan: llevar un registro de ingresos diarios, presentar la Declaración Informativa de los ingresos obtenidos en dichos años y entregar a sus clientes copia de las notas de venta, por operaciones hasta por un monto de \$100.00

Con la entrada en vigor el 1° de enero de 2008 de IETU, y en el marco del convenio para la Coordinación de la administración del ISR a cargo de personas físicas que tributen bajo el régimen de pequeños contribuyentes, deberán en una sola cuota recaudar los impuestos Sobre la Renta, Empresarial a Tasa única y Valor Agregado, en su caso, que cause. Por tanto, a fin de precisar los mecanismos, se establecerá cuota fija integrada que determinarán las Entidades Federativas y que deberá incluir el IETU: Por tanto, se deberá de tomar en consideración si la actividad que realicen los contribuyentes es objeto del IVA y, en

su caso, a qué tasa corresponde o bien incluso si se encuentra exenta de gravamen.⁴⁰

En virtud de que el CFF faculta al Ejecutivo Federal para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, a fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones a los contribuyentes.

Por tanto, a fin de facilitar y simplificar la obligación de estos, podrán cubrir anticipadamente y en una sola exhibición las cuotas correspondientes al segundo y posterior bimestres al ejercicio de que se trate, conjuntamente con las cuotas que correspondan al primer bimestre del propio ejercicio.

Este esquema se maneja a través de un mecanismo de simplificación, en donde se anticipa el pago en relación al momento en que conforme a la ley, debe hacerlo el contribuyente.

Este pago anticipado, se realizará a través de cuotas fijas integradas, mismas que serán determinadas por las Entidades Federativas, y en este sentido, se deberá determinar qué parte de las mismas corresponde al ISR, al IVA, y al IETU, para que se pueda aplicar el factor correspondiente.

Cabe señalar que es indispensable que las Entidades Federativas comuniquen por escrito a la SHCP que están de acuerdo con aplicar este mecanismo de simplificación y que asumirán los costos recaudatorios que ello implica, asimismo, deberán de publicar que están de acuerdo en su órgano informativo oficial.

Incluso, de conformidad al decreto del 5 de noviembre de 2007, a partir del cual se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de ISR y de IETU, se contempla la opción para que los contribuyentes puedan considerar que sus ingresos se

⁴⁰ Decreto del 8 de diciembre de 2005 D. O. F.

perciben en el mismo ejercicio en que los acumulan, en lugar de en el momento en que efectivamente se cobre la contraprestación, por tanto, el IETU se debe pagar por las contraprestaciones que no se cobren efectivamente, por lo que se considera que quien ejerza esta opción, pueden deducir del impuesto citado, la pérdida por créditos incobrables.

Así, los contribuyentes podrán optar por el pago anticipado de los impuestos Sobre la Renta, Empresarial a Tasa única y al Valor Agregado, que en su casos se incluya en la cuota fija integrada a que se refiere este artículo, siempre que el pago corresponda a todos los bimestres del ejercicio de que se trate y se realice en una sola exhibición a más tardar el 17 de marzo del siguiente ejercicio.

4.2 Procedimiento de pago anticipado.

Los contribuyentes podrán optar por el pago anticipado de los impuestos al ISR, IETU e IVA que en su caso se incluyan en cuota fija integrada siempre que el pago corresponda a todos los bimestres del ejercicio de que se trate y se realice en una sola exhibición a más tardar el 17 de marzo de dicho ejercicio. El pago anticipado se calculará aplicando el monto estimado de ISR, IETU y al IVA que en su caso se incluyan en las cuotas bimestrales que se anticipen, el factor de 0.964

Cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias en dos o más entidades federativas se determinará una cuota fija integrada en cada una de ellas considerando, en su caso, el impuesto el valor agregado correspondiente a las actividades realizadas en la entidad de que se trate.

Los contribuyentes que realicen el pago de impuestos al IVA mediante cuota fija quedarán relevados durante 2008 de llevar el registro de sus ingresos diarios prevista en el art.2-c la ley del impuesto al valor agregado.

4.3 Beneficios fiscales en repecos.

Los contribuyentes que tributan en el Régimen de Pequeños Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, que de conformidad con las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado están obligados a pagar este impuesto mediante estimativa, estarán obligados a pagar la primera cuota estimada a partir del mes en el que ésta sea determinada por las autoridades fiscales, sin que se puedan hacer determinaciones de cuotas estimadas por meses anteriores. Cuando dicha estimación se haga con posterioridad al mes de mayo de 2004, la determinación de las cuotas estimadas comprenderá desde el mencionado mes de mayo en adelante, cuando se trate de contribuyentes que hayan realizado actividades al menos desde el mes citado, que estén afectas al pago del Impuesto al Valor Agregado. El pago de las cuotas estimadas se hará conjuntamente con el que corresponda efectuar en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los REPECOS podrán disminuir de las cuotas fiscales de IVA las cuotas que, en su caso, cubran como beneficiarios del Sistema de Protección Social en Salud o a las instituciones de seguridad social que tengan convenio con las entidades federativas en que residan.

Esto siempre que estén afiliados a una dependencia del sector salud ya sea por voluntad o seguro laboral ⁴¹

⁴¹Decreto del 8 de diciembre de 2005 D. O. F.
Ley del Impuesto al Valor Agregado Art.2-c

4.4 Régimen de pequeños contribuyentes.

A partir de la aplicación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y la celebración de Convenios de Coordinación entre el Fisco Federal y los Estatales, los pequeños contribuyentes han venido recibiendo un tratamiento especial, atendiendo a sus particulares características, tanto en la legislación fiscal federal como en la de los Estados. Sobre todo, después de la campaña nacional de regularización fiscal de los años de 1961 y 1962, que llevaron a las modificaciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los posteriores modelos de convenios junto con la elaboración de Bases Especiales de Tributación, en vigor hasta 1990

Sin embargo, ahí están como constancia del esfuerzo realizado por las Administraciones Fiscales Federal y Locales, durante casi medio siglo, de un sistema de recaudación diseñado específicamente para las peculiaridades de estos grupos de pequeños comerciantes, industriales, artesanos, locatarios de mercados, transportistas, ambulantes, etc.

Es un hecho notorio que desde la desaparición de las bases especiales de tributación no han vuelto a pagar impuestos los grupos anteriormente comprendidos en ellas. Que ha sido una ilusión su incorporación al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto al Valor Agregado. Que ninguna aplicación u observancia han tenido las disposiciones formales que pretenden ignorar su existencia y negarle eficacia jurídica a los comprobantes de ingreso y gasto expedidos por estos pequeños actores del fenómeno económico, por la simple y sencilla razón de que no existe el ejército de inspectores necesario para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales frente a la Hacienda Pública Federal.

Este régimen de pequeños contribuyente sustituyó al de contribuyentes menores, a partir del 1º de enero de 1998.

El régimen de pequeños contribuyentes se refiere a los pequeños negocios y a la economía familiar, como la tienda de abarrotes, una carnicería, un taller mecánico, un salón de belleza, etc. Dueños de los negocios que luchan diariamente por sobrevivir.

En efecto, el universo de los pequeños contribuyentes se encuentra constituido por una gran variedad de ciudadanos tan diferentes entre sí en cuanto a sus actividades generadoras de ingresos, pero con las similitudes de su situación económica, social, cultural y política, dentro del municipio que en los términos de nuestra Carta Magna constituye la célula política y social en que se asienta la nación mexicana y que se organiza políticamente para la creación del Estado Federal y las Entidades Federativas.

De esta suerte, coexisten y confluyen en cada municipio del país: locatarios de mercados, vendedores ambulantes, taxistas, abarroteros y toda una gama de pequeños comerciantes, desde depósitos de cervezas y refrescos, hasta librerías, pasando por las panaderías, tortillerías, lecherías, entre otros.

Establecimientos todos que no podría aspirar a conocer siquiera la Secretaría de Hacienda del Gobierno Federal, mucho menos ejercer cabalmente sobre ellos las funciones de verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, aún con el costo enorme que representaría el despliegue de tal actividad.

De manera que la única posibilidad de establecimiento de un régimen tributario congruente con el mandato constitucional del Art. 31 Fracción IV de la Constitución, estriba en la atribución exclusiva a los Municipios de la potestad tributaria para establecer las contribuciones sobre los pequeños contribuyentes, como única posibilidad de hacer efectivo dicho precepto tanto en su aspecto de obligación esencial de los mexicanos como en el de responsabilidad y atribución de los entes constitucionales del Estado Mexicano.

Cabe mencionar que aquí entran no sólo los negocios establecidos, sino también los que se conocen como ubicados en la economía informal. En este régimen se busca apoyar a las personas que se ubican en él. Lamentablemente la normatividad ha sido desafortunada, como el IVA que tienen que pagar con base, en una cuota estimada prevista en el Art. 2-C LIVA.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios, **al público en general**, podrán optar por pagar el Impuesto Sobre la Renta bajo el régimen de pequeños contribuyentes, siempre que sus ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses recibidos en el año de calendario anterior, no hubiesen excedido de **\$2000 000.00**.

Los contribuyentes que inicien actividades pueden pagar el impuesto en los términos de este régimen cuando estimen que los ingresos no exceden del límite a que se refiere el párrafo anterior.

Así como las personas físicas que efectúan estas actividades en copropiedad, cuando no lleven a cabo otras actividades empresariales y la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realizan en copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior del monto mencionado y siempre que el ingreso, que no en lo individual, le corresponda a cada copropietario por la copropiedad, sin deducción alguna adicionado de los intereses obtenidos por el del mismo copropietario en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite señalado.

Objeto

Gravar las personas físicas que realicen actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general.

Base

La cuantía de los ingresos propios e intereses obtenidos en el año de calendario anterior que no haya excedido de **\$2, 000,000.00** o que cuando inicien actividades sus ingresos no rebasen este importe.

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

En efecto, la actividad administrativa de las autoridades tributarias va dirigida a la satisfacción de la pretensión fiscal, pues la Hacienda Pública no puede ni debe esperar a que todos los ciudadanos cumplan espontánea, puntual e íntegramente con sus obligaciones contributivas y, por ello debe proveer diversos instrumentos jurídicos para indagar y confirmar si se ha cumplido o no con la prestación en cuestión, y en caso de descubrir omisiones por dolo, error o ignorancia del sujeto pasivo principal o del responsable solidario debe determinar la contribución evadida, imponiendo las sanciones respectivas y exigir mediante el procedimiento administrativo de ejecución el entero conducente.

La actividad administrativa tributaria, procura ante todo que no sustraigan los deudores del cumplimiento de la obligación fiscal, pues mediante la indagación que hace en el ejercicio de sus facultades de comprobación debe descubrir a todas aquellas personas que han realizado los hechos generadores de la contribución, pero que no han declarado el nacimiento la determinación de la misma obligación.

Los Gobiernos de los Estados y del Distrito Federal, en coordinación con el Gobierno Federal, determinarán de común acuerdo las características de estos pequeños contribuyentes, para el ejercicio armonioso de su respectiva potestad tributaria.⁴²

⁴²Código fiscal de la federación

4.5 Personas físicas que tributan como pequeños contribuyentes y el cálculo para pagar el IVA.

Para ser considerado Persona Física y tributar como tal o en el régimen de pequeño contribuyente debe realiza las siguientes actividades empresariales, orientadas al público en general

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios,

Los ingresos obtenidos en el año de calendario anterior no fueron mayores a \$2'000,000.00; entonces puedes tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

No puedes pertenecer al Régimen de Pequeños Contribuyentes, si los Ingresos anuales son superiores a los \$2, 000,000.00

Para el pago de cuotas determinadas conforme a la cuota de IVA a cargo correspondiente al mes de diciembre de 2004 (elevado al bimestre).

Pago de cuota por \$100.00 mensuales (elevado al bimestre) cuando inicien actividades durante el año de 2005, así como cuando no se obtuvo IVA a cargo en el mes de diciembre de 2004.

Pago opcional de cuotas determinadas sobre ventas (artículo 2-C de la Ley del IVA)

Cuando ya se encuentren tributando como pequeños contribuyentes.

Cuando se inicie actividades en el transcurso de algún mes del ejercicio de 2005.

Contribuyentes que realicen actividades que en su totalidad sean a tasa 0% o exentas del IVA.

Ejemplo del cálculo del IVA

Concepto	importe
Cuota mensual del IVA en Junio del 2005	\$90.00
(/) número de días del mes de mayo del 2005	31
(=) cuota del IVA diaria	2.90
(x) número de días desde el inicio de actividades y el último día de mayo	15
(=) cuota proporcional del IVA del primer mes de inicio de actividades (mayo)	\$43.50
() cuota mensual del IVA de Junio 2005	\$90.00
(=) cuota del IVA del bimestre Mayo-Junio de 2005	\$133.00

43

⁴³“Portal de S.H.C.P.” [www.http/shcp.com](http://shcp.com)

4.6 En la praxis, procedimiento para que opere un repeco.

En el régimen, de pequeños contribuyentes, específicamente analizaremos el caso del trámite que se realiza en el Estado de México, y a mayor especificación, en el municipio de Atlacomulco.

En las oficinas del SAT, me remitieron a las oficinas locales de información de repecos, la información que obtuve en la investigación que realice a dicha dependencia es muy escasa y deficiente.

El 16 junio de 2011 se realizaron las gestiones necesarias, para obtener un registro en el padrón de pequeños contribuyentes.

Requisitos para estar dado de alta en Repecos:

- Acta de nacimiento
- CURP
- Comprobante de domicilio
- Identificación oficial
- Croquis de la ubicación del local donde se realice la actividad o se preste el servicio.

Una vez presentados estos documentos se hizo la captura de datos para llevar a cabo el registro en el sistema de (repecos) y se pueda otorgar el RFC después de esto se entrega un formato que debe de llevar la firma del interesado.

Concluido este paso, se hace entrega de un talonario con recibos de pago con el cual realizará el pago bimestral de los impuestos en cualquier banco, a esto pregunte cual sería el monto a pagar y nos informaron, que dependía de lo que

obtuviera de ventas en un día y se multiplicara por 30 o 28 días de acuerdo a los días en que se laborara y apertura el local; el resultado de la multiplicación se multiplica nuevamente por dos, para obtener el total del bimestre a pagar, es decir, una papelería supongamos, que diariamente vende usted \$200 pesos al día y si abre 28 días esto se multiplican y daría \$5,600 ahora esta cantidad por 2 que serian los meses a pagar y se obtendrían \$11, 200 y entonces esta cantidad se divide entre el total de días del bimestre y así obtendría la cantidad a pagar al fisco.

Sin embargo, la pregunta obligada es si el pequeño negocio es para vender artículos de papelería y por la ubicación del mismo, en temporada de vacaciones no se obtienen recursos, puesto que no hay ventas ya que se trata de una zona rural, y las personas solo adquieren artículos escolares en temporada de inicio clases, en estos supuestos, por eso se prevé la entrega de talonario para realizar los pagos por adelantado y no atrasarse, además prever en las temporadas buenas, cubrir los meses en que no obtendría entrada alguna .

Esta respuesta me dio pie para analizar la lógica que se utiliza en el sistema tributario en especial los REPECOS en el marco de la Coordinación Fiscal, pues a este sistema no le importa si se obtiene recursos o no, lo importante es que se le cubra el impuesto al Fisco, y a pesar de que se pague indebidamente, pues al cubrir los meses que no se obtiene recurso con los recursos del bimestre anterior, estaría pagando de manera inequitativa, ya que no se obtienen los mismos ingresos.

Por tanto, la conclusión de nuestra investigación es que el cálculo del IVA en el régimen de pequeños contribuyentes, resulta desproporcional en función de los ingresos que realmente se perciben, y que cuando hablamos del cálculo en el marco de la Coordinación Fiscal, las arbitrariedades y violaciones a los derechos del contribuyente, son aún mayores. Aquí nos lleva a la reflexión de que toda política fiscal debe de buscar una mayor redistribución de la riqueza y no gravar a los que menos tienen.

De ahí a manera de conclusión consideramos indispensable que se haga un replanteamiento en el cobro de cuotas

CONCLUSIONES

- 1- Es recomendable buscar una manera de cómo llevar a cabo la esencia del quinto real en nuestro sistema nos parece más sencillo y eficaz.
- 2- El IVA es un impuesto que permite el traslado y recae en el consumidor final, sin embargo en el caso de repecos son éstos los que lo tienen que absorber sin que tengan el beneficio del acreditamiento de éste.
- 3- En México ya han existido iniciativas para gravar artículos de lujo sin embargo no han tenido éxito, porque el problema es delimitar qué se califica como de lujo, por eso proponemos que se grave una parte del ingreso que se percibe a semejanza del Quinto real, sólo para repecos.
- 4- El IVA grava también alimentos lo cual no refleja que tengan realmente capacidad contributiva, sino la necesidad de erogar para obtener los mínimos indispensables para subsistir como es comprar alimentos.
- 5- El IVA debe de ser pagado por quien genere el impuesto y a pesar de que es indirecto debe buscarse que realmente repercuta en el consumidor final de lo contrario logra recaudación a costa del detrimento de los que menos tienen y que básicamente nos referimos a repecos, los cuales al no poder facturar, tampoco pueden acreditar el IVA erogado contra el IVA retenido porque este último no tiene contra que recuperarlo al estar impedidos para facturar.

BIBLIOGRAFÍA

Anuario Estadístico 1968-1969 Comisión Nacional de Seguros
México 1969-1970

BIELSA, Rafael Compendio de Derecho Público Tomo III
Editorial Desalma, Buenos Aires 1952

BERCAINTZ, Miguel Ángel Teoría General de los contratos administrativos.
Editorial Desalma. Buenos Aires 1952.

BORJA Soriano, Manuel; Teoría General de las obligaciones Tomo II
Editorial Porrúa, S. A. México 1969.

ECHERBERG y Boesier. Principios de Hacienda.
Editorial Gustavo Gili, Barcelona 1944

EDMUNDO MARTINEZ MORALES, TESIS ley federal del impuesto
sobre primas percibidas por instituciones de seguros

EINAUDI, Luigi; Principios de Hacienda Pública
Editorial: Aguilar Madrid 1948

EMILIO ALBI IBAÑEZ, aspectos regionales de la política fiscal,
Editorial I.E.F. 1984

FERNÁNDEZ Preboste, Mario y Héctor Principios de Derecho Tributario
Editorial Jurídica de Chile Santiago de Chile 1952

GABINO EDUARDO CASTRE JON GARCIA
Derecho tributario cárdenas editores 1º edición México 2002

GANGEMI, Lelo Tratado de Hacienda Pública
Editorial Derecho Financiero. Madrid 1964

GIANNINI, A. D. Instituciones de Derecho Tributario.
Editorial Derecho Financiero Madrid 1957

GIULIANI, Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero Tomo I
Editorial Desalma Buenos Aires 1962

HUGO CARRASCO IRIARTE Derecho fiscal I 2º edición editorial IURE
estado de México 2003

JARACH, Diño, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I
Editorial Liceo-Lima. Buenos Aires 1957

KALDOR, Nicholas El impuesto al gasto Editorial: Fondo de Cultura Económica
México 1964

LUIGI VITTORIO BERLIRI, El impuesto justo
Editorial instituto de estudios fiscales Madrid 1986

MANES, Alfredo Teoría General del Seguro
Editorial Logos Madrid 1950

MANUEL GONZÁLEZ SANCHEZ, Sujetos pasivos del impuesto sobre el valor
añadido
Editorial instituto de estudios fiscales Madrid 1976

MARGAIN Manatou, Emilio Introducción al estudio del Derecho Tributario
Mexicano Editorial Universidad Autónoma de San. Luis Potosí México 1966

NARCISO SANCHEZ GOMEZ Derecho fiscal mexicano editorial Porrúa 2º
edición México 2001

OSCAR REBOLLEDO HERRERA
Introducción al derecho fiscal universidad Juárez autónoma, tabasco 1º
edición 200

PEDRO DE ELIZALDE, AYMERICH Y OTROS derechos y garantías del
contribuyente, instituto de estudios fiscales, Madrid España 1976

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
Año XXXIII Resoluciones y Sentencias segundo trimestre 1969.
México 1969.

Revista Investigación Fiscal no. 25 Secretaría de Hacienda Y Crédito Público
México 1968

RIGOBERTO ZAMUDIO URBANO
Sistema tributario en México 1ª edición editorial `Porrúa medico 2005

RUIZ Rueda, Luis Legislación Mexicana relativa a seguros privados

Editorial Revista Mexicana de Seguros México 1954

SERRA, Rojas, Andrés Derecho Administrativo
Editorial Porrúa, S.A.México 1961

SCHMOLDERS, Gunter Teoría General del Impuesto. Editorial Derecho
Financiero Madrid 1962

TENA Ramírez, Felipe Derecho Constitucional Mexicano,
Editorial Porrúa, S.A. México 1970

Tratado de Finanzas editorial El Ateneo Buenos Aires 1961

VALDEZ VILLAREAL, Miguel, Reflexiones acerca del arte de establecer
impuestos, Revista Temas Fiscales. Colegio Nacional de Contadores AC.
México 1968

YAÑEZ Ruiz, Manuel, El Problema Fiscal en las distintas etapas de
Nuestra organización política Tomo IV, Secretaria de Hacienda y Crédito
Público, México

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Civil Federal

Código Penal federal

Ley del Impuesto al Valor Agregado