



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

LICENCIATURA EN DERECHO

**TRABAJO POR ESCRITO QUE
PRESENTA: CARL FRIEDRICH KERBER REYES**

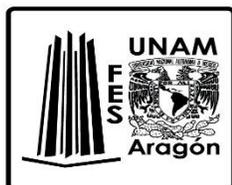
TEMA DEL TRABAJO:

**“ANÁLISIS DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL
ÚLTIMO RETENEDOR CONFORME A LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES RECTORES DE LOS IMPUESTOS”**

EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE TITULACIÓN COLECTIVA”

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS

A Dios, a mis padres y hermanos, quienes me han sido la guía y el camino para poder llegar a este punto de mi carrera, que con su ejemplo, dedicación y palabras de aliento, nunca bajaron los brazos para que yo tampoco lo haga, aun cuando todo se complicaba y que gracias a ellos he podido lograr cada una de mis metas guiándome siempre por el mejor camino posible, gracias por hacerme quien soy.

A todos los amigos que he conocido a lo largo de este camino, que con su cariño, confianza y afecto me hicieron fuerte en los momentos de necesidad y en los momentos de gozo me acompañaron con su más cálida sonrisa.

A mis profesores, les agradezco por enseñarme, aconsejarme e instruirme en el camino del buen estudiante, por darme su apoyo y su comprensión en los momentos difíciles, ellos siempre estaban dispuestos a ayudar en los momentos más duros sin pedir nada a cambio, espero que su esfuerzo y empeño sea reflejado en este trabajo.

**ANÁLISIS DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
AL ÚLTIMO RETENEDOR CONFORME A LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES RECTORES DE LOS IMPUESTOS**

INDICE.....I
INTRODUCCIÓN.....III

CAPÍTULO 1

ORIGEN Y SUPUESTOS DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO

1.1 PRINCIPIOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS.....1
 1.1.1 Principio de equidad.....4
 1.1.2 Principio de proporcionalidad.....5
1.2 SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.....7
1.3 CAUSACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....9
 1.3.1 Definición de impuesto.....9
 1.3.2 Formas de su causación.....10
 1.3.3 Traslación de la carga impositiva.....12
1.4 INCONSTITUCIONALIDAD.....14
 1.4.1 Definición de inconstitucionalidad.....14
 1.4.2 Efectos de la inconstitucionalidad en la norma.....16

CAPÍTULO 2

**ANÁLISIS DE LA TRASLACIÓN IMPOSITIVA DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN EL MARCO JURÍDICO VIGENTE**

2.1 ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....17
2.2 ARTÍCULO 6° DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....20

2.3 ARTÍCULOS 1° Y 1°-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	22
---	----

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL ÚLTIMO RETENEDOR CONFORME A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RECTORES DE LOS IMPUESTOS

3.1 LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO, VIOLATORIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.....	26
3.2 AFECTACIÓN AL ÚLTIMO RETENEDOR CON LA TRASLACION DEL IMPUESTO.....	29
3.3 PROPUESTA PARA COMBATIR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL ÚLTIMO RETENEDOR.....	31
CONCLUSIONES.....	35
FUENTES CONSULTADAS.....	37

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se lleva a cabo con el fin de obtener el título de Licenciado en Derecho y con la intención de concientizar la problemática existente en relación a la figura tributaria de la traslación de la carga impositiva que se le impone al último contribuyente que adquiere un bien o servicio, y cómo esta figura vulnera los principios establecidos por la misma Constitución como lo son los ideales de justicia, equidad y proporcionalidad que toda norma contributiva debería de contener.

La presente investigación fue llevada a cabo mediante el método inductivo, en donde el problema inicio con las preguntas: ¿Por qué se debe contribuir con un impuesto el cual por el simple hecho de adquirir un bien o servicio, se traslada la obligación de efectuar un pago extraordinario al bolsillo de los contribuyentes, que tanto se pegaba a la Constitución, y realmente es necesaria esta figura en el sistema fiscal mexicano? Partiendo de estas interrogantes derivadas del análisis de la Constitución, se detectaron los principios rectores de los impuestos, los cuales al momento de generar el hecho imponible deriva la obligación de contribuir al gasto público.

Se pretende dar un marco conceptual que abarque desde los principios generales de todas las contribuciones analizando específicamente dos: el principio de equidad tributaria y proporcionalidad tributarias, que nacen directamente de uno mayor que es la justicia.

El propio trabajo brinda una semblanza general sobre los impuestos, indicando cómo se causan y los sujetos que intervienen en esta relación, de las cuales emerge la principal interrogante de la investigación, la cual es conocer quién es el sujeto retenedor del Impuesto al Valor Agregado, y como se obtiene esta característica de sujeto contribuyente al incurrir en las hipótesis establecidas por el legislador.

Por lo que se busca establecer, al margen de la misma Constitución, qué tan apegado es este fenómeno tributario a la misma; estableciendo de manera generalizada cuales son los efectos que trae consigo una norma de esta índole y si esta se apega o no a la Constitución, ya que de ella emanan directamente los principios por los cuales se rigen cada uno de los ordenamientos que regulan la vida de la Nación en su totalidad, así también se establece cuáles son las principales afectaciones al no guiarse el legislador por la Constitución.

La presente investigación, se basa en hechos establecidos y acontecimientos que dan origen a circunstancias que afectan a la sociedad, por esta razón se buscó el marco de la legislación aplicable al caso, de la cual emana el problema, ubicando a los impuestos y su origen en la misma Constitución para que posteriormente se compararan con las leyes de aplicables a las contribuciones, como lo son tanto el Código Fiscal de la Federación así como de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre otros dispositivos fiscales, los cuales brindan una semblanza de cómo se manejan las contribuciones en nuestro país.

Por último, de la conjunción de los conceptos y fundamentos legales aplicables, se originó la problemática de la traslación, como afecta al sujeto al que se le traslada la carga impositiva y como este ve mermada su esfera jurídica al momento en que se violan conceptos establecidos en la misma Constitución; además se brinda una posible solución al problema planteado.

La obra que se analizará y estudiará concientizara a los lectores de que la obligación tributaria es para generalizada; mas no debe ser en la misma proporción para todos, y debe de ser acorde al nivel adquisitivo de cada uno de los individuos de una nación, por esto el impuesto debe de ser independiente para cada uno de nosotros como gobernados; el pago de impuestos es importante para la existencia de una nación y la supervivencia de sus ciudadanos.

CAPÍTULO 1

ORIGEN Y SUPUESTOS DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO

1.1 PRINCIPIOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS

Toda norma jurídica debe de regularse tomando en cuenta principios fundamentales de los cuales deberá de emanar, para que el individuo tenga la certeza que dicha norma se aplicará de la manera adecuada a su actuación.

Ahora bien, las normas impositivas que elabora el legislador deben de contener ciertos principios básicos que establezcan parámetros que otorguen a los gobernados la seguridad jurídica de que efectivamente se realizan para un bien mayor y que garantizan la mejoría en su entorno.

Con base en ello, la creación de las normas que rigen los impuestos se deben crear atendiendo ciertos principios fundamentales, entre los que destacan los principios que Adam Smith estableció en su libro “Investigación sobre la Naturaleza y causa de las riquezas de las naciones”, los cuales son los principios de justicia, certidumbre, comodidad y economía tributarias.

Primeramente, por justicia debemos comprender que en materia tributaria significa que *“las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo más cerca posible a su capacidad económica”*¹, es decir todos los habitantes de un Estado, ya sean ciudadanos o extranjeros, deben de contribuir con los gastos del Estado de una manera equitativa y proporcional a los ingresos que tienen o que generan, para que no se vea mermada su capacidad económica.

¹CERECEDO MUBARAK, Doricela, “Derecho Financiero Público”, Segunda Edición, Mc Graw Hill, México, 2000, P. 68

Según la definición anterior podemos establecer que el término justicia en materia fiscal, se refiere a que todos los actos que se efectúen a raíz de la generación de un impuesto, deben de ser conforme a su poder adquisitivo se los permita, por lo que la contribución debe de ser equitativa y proporcional, para no afectar en la calidad de vida de los gobernados.

Por certidumbre tributaria, hace referencia a que *“toda contribución debe de poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública”*², es decir, toda contribución debe de tener el suficiente “blindaje” legal, para que el mismo Estado no abuse de su poder impositivo, es decir, que no aplique dicho ordenamiento de manera arbitraria, sino que con una serie de procedimientos legales aplicables para dicho supuesto.

Razonando la definición que antecede, podemos encontrar que la certidumbre en materia fiscal, se refiere a que las contribuciones establecidas por los legisladores, para su imposición, deben encontrarse previamente en una ley, reglamento, mandamiento o cualquier otro ordenamiento expedido por autoridad competente, para que se le brinde sustento jurídico para su aplicación, siendo la única manera que realmente un acto emanado por el legislador puede obtener la certeza legal que debe contener una disposición y que efectivamente exista en el mundo legal.

El término de comodidad hace referencia a que *“la ley debe satisfacerse con claridad, la fecha o periodo más convenientes para enterarse de las contribuciones lo que se traducirá en una mayor y más eficiente recaudación y una menor evasión”*³.

² Vid. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, Segunda edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F., 1988, P. 85

³ *Ídem*.

La comodidad, en atención a la definición anterior, la ley debe ser lo más clara posible en establecer cómo es que el gobernado deberá realizar el pago de la contribución, así como los procedimientos con los cuales podrá realizarlo y hasta en su caso los lugares para efectuarlo para que de una forma sencilla y amena el individuo pueda contribuir con el Estado, en los lugares y tiempos que el legislador previamente establezca.

Por último, por economía tributaria se entiende como “*el costo de la recaudación y control de una contribución debe de ser el mínimo para poder justificar su existencia*”⁴, de lo anterior se deriva que para que una contribución sea en términos generales “costeable” para el gobernante, esta debe de recaudarse con costos mínimos, es decir, en términos económicos mayor costo-menor ingreso, menor costo-mayor ingreso.

Según lo establecido en el párrafo anterior, la economía fiscal, se refiere a que el Estado al momento de que crea o impone una contribución, debe de observar primordialmente que para su recaudación no genere costos adicionales o si existen que sean los mínimos, para que obtenga la mayor cantidad posible de ingresos emanados de la contribución sin desgastarse tanto en su cobro.

De estos principios básicos derivan todas y cada una de las normas tributarias que rigen un país y que obligan a sus gobernados a contribuir con los gastos del Estado. Emanados primordialmente de la Constitución y de la cual surgen diversas leyes, reglamentos, acuerdos, entre otras disposiciones legales, por lo que los principios anteriormente detallados deben de observarse tanto en la creación de nuevas contribuciones, así como en la implementación adecuada de las existentes.

⁴*Ibídem.* P.86

De los anteriores principios de las contribuciones, se tomaran en consideración para el presente trabajo solamente dos, el principio de equidad y proporcionalidad, esto es en razón de que el principal objeto del trabajo, es el fenómeno de la traslación del impuesto, el cual carece de ellos, al no tomar en cuenta la capacidad económica del individuo, así como no individualiza su causación.

1.1.1. Principio de equidad

La palabra equidad proviene del latín *aequitas*, que se define “*como aquel principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, y de acuerdo con la interpretación jurídica, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria (hipótesis de causación, sujeto, objeto, base, fecha de pago, etc.)*”⁵.

Del párrafo anterior, podemos advertir que el principio de equidad deriva del valor universal de justicia, siendo su principal objetivo la búsqueda de otorgar un mismo trato a todos los gobernados, siempre y cuando se ubiquen en la misma hipótesis contributiva.

En términos jurídicos, este principio atiende a que “*deberá gravarse igual a los iguales y desigual a los desiguales. Las leyes fiscales deberán de aplicarse consistentemente gravando sin excepción a quienes realicen actos similares*”⁶.

⁵ DUQUE ALANIS, José Francisco, La proporcionalidad y equidad, Universidad Latina de América, IUS, Revista Jurídica, Morelia, Michoacán.
<http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20EQUIDAD.htm> , 19 de junio de 2014. 10:45

⁶ RAMÍREZ LATAPI, MARIANO, Introducción al Estudio de las Contribuciones, Editorial McGraw Hill interamericana Editores, México, D.F., 1999, P. 9.

Como se puede observar la equidad contributiva, deriva básicamente en que todos y cada uno de los impuestos se imponen a los gobernados, serán dependiendo de la manera en que los generen, pues como no todos los individuos generan los mismos impuestos, cada uno se ubica en hipótesis diferentes, atendiendo la manera en que lo causaron.

Por ende, la equidad tributaria refiere a que el impuesto se genera de manera igual a todos aquellos gobernados que se ubiquen en una misma hipótesis tributaria dependiendo de cómo la generaron, así también, dependerá de una similitud de circunstancias las cuales se establecerán a criterio del legislador “*gravando sin excepción a quienes realicen actos similares*”; es decir, el impuesto es general para los individuos, siempre y cuando hayan efectuado actos similares que los ubiquen en una situación idéntica a la establecida por el legislador.

En resumen, la equidad tributaria es *la igualdad entre los iguales en idénticas condiciones*⁷. Las cargas impositivas de las contribuciones se harán atribuibles solamente a aquellas personas que generen el hecho y dependiendo de la forma en que los causaron se verán afectos a éste, por lo que no implica la necesidad de que todos los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, sino que, dicho principio refiere a la igualdad jurídica, el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas situaciones jurídicas.

1.1.2. Principio de proporcionalidad

Este principio se encuentra intrínsecamente ligado con la equidad de la contribución, pues se puede definir como “*el aspecto económico de la imposición*”

⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Segunda edición, IURE Editores, México, 2003, P. 101.

*que toda persona contribuya al gasto público, conforme a su capacidad tributaria*⁸.

En *latu sensu*, la contribución es general y todos los gobernados llevan a cabo hechos generadores de contribuciones, cuya participación es de acuerdo a su capacidad económica. Un claro ejemplo de esta situación se observa en el Impuesto Sobre la Renta, ya que grava ingresos, por lo que dependiendo de estos se le cobra según su margen de generación; mayor ingreso es igual a mayor contribución.

Es decir, si la contribución efectivamente es general en estricto sentido, sin embargo no puede ser para todos igual, pues no todos los gobernados lo generan de la misma manera, sino conforme a su posibilidades económicas que estos tienen, por lo que en efecto es general, pues existe una hipótesis generalizada, sin embargo dependiendo del individuo se independiza la contribución y se aplicara individualmente, tomando en cuenta diversos factores que el legislador establezca al momento de la creación de la contribución o las leyes y reglamentos que emita en su caso.

Por lo expuesto podemos concluir que la proporcionalidad, en conjunto con el principio de equidad crean una relación intrínsecamente ligada, en la cual no puede existir el uno sin el otro, es decir, las contribuciones deben de ser tanto equitativas como proporcionales para todos los gobernados, individualizándose para cada caso en particular, de acuerdo a su capacidad económica de contribuir con el gasto público.

Sin la aplicación de los principios de equidad y proporcionalidad, el gobernado se encontraría en una situación de clara desventaja con el Estado, pues sin estos principios, salvaguardados por la Constitución, impondría

⁸ *Ibidem*, P.100

contribuciones de manera arbitraria; violentando toda garantía de seguridad jurídica, dejando al libre arbitrio la imposición de contribuciones sin ningún tipo de control por el cual se guíen, por eso, toda contribución debe de contener estos principios *erga omnes*, ya que sin ellos se correría el peligro de caer en un gobierno autoritario, sin reglas que lo restrinjan en su actuar y consecuentemente afectando el patrimonio de los gobernados.

1.2. SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Como en todos los actos y hechos jurídicos, existen sujetos que intervienen en la relación jurídica, los cuales dependiendo de la calidad en que realicen estos acontecimientos, reciben diferentes denominaciones, ahora bien, en materia tributaria, estos sujetos por lo general son dos: el sujeto pasivo y el sujeto activo de la contribución.

Para el autor Giannini, la relación Jurídica Tributaria es *“una relación Jurídica Especial surgida entre el Estado y los contribuyentes, a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias. Esto es por qué de ellas emanan de un lado poderes y derechos, como obligaciones de la autoridad hacendaria, tanto positivas como negativas, así también derechos de las personas sometidas a su potestad y de otra parte de manera más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al impuesto debido en cada caso”*.⁹

De lo anterior, se puede distinguir que la relación jurídica que surge entre el Estado y el gobernado en materia tributaria, emana directamente de las normas que los legisladores establezcan, derivándose por un lado derechos y por el otro obligaciones recíprocas, entre las que se encuentra el derecho que tiene el

⁹ Cfr. ACHILLE, DONNATO. Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción Española, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, P.28.

Estado de exigir el pago de sus contribuciones, así como el gobernado tiene derecho de exigir al Estado una mejor calidad de vida.

Por lo que, para que exista una relación Tributaria, deben de existir sujetos, a los cuales esta relación le otorga características propias. En primer lugar existe el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria, que por lo general es la autoridad hacendaria, encargada de ejercer la facultad de exigir coactivamente el pago o cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como también tiene facultades para poder condonarlas o exentarlas, efectuar devoluciones, comprobarlas, exigirlas, entre otras; sin embargo, existe una variante, la cual consiste en que los particulares pueden ser también sujetos activos de la obligación, supuesto se aplicable en los casos de devolución de contribuciones pagadas en exceso, en este caso, los papeles se invierten y el acreedor sería el particular y el deudor el fisco local o federal.

El siguiente sujeto de la relación jurídica tributaria es el sujeto pasivo, que es el particular; es decir, es aquella persona física o moral que; dependiendo de los supuestos o actos que realice, deberá satisfacer una prestación determinada a favor del Estado, ya sea propia, de un tercero o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. A diferencia del sujeto activo, que es el Estado; el sujeto pasivo, efectúa hechos generadores de contribuciones de dos diversas maneras, ya sea un causante directo o un causante indirecto o solidario de la hipótesis normativa.

En resumen, la relación jurídica tributaria es aquella relación que surge de la necesidad que tiene el Estado para llevar a cabo la recolección de ingresos y realizar eficazmente las funciones atribuibles al mismo ente. Sin embargo, para que se encuentre en plenas facultades, necesita forzosamente que la contribución de los particulares se lleve acorde a lo establecido en las leyes, en los tiempos y formas previamente determinadas por el legislador.

1.3 CAUSACIÓN DE LOS IMPUESTOS

1.3.1 Definición de impuesto

Los impuestos son una parte sustancial (o más bien la más importante) de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Cuando nos referimos a ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.

Una de las formas que el Estado obtiene ingresos para su manutención y mejoría de la calidad de vida de los ciudadanos, es a través de las contribuciones, que generan los particulares, al recaer en una hipótesis previamente establecidos por el legislador, contenidas en los ordenamientos creados precisamente para su causación y cobro en dado caso.

La palabra impuesto proviene de la raíz latina *impositus* que significa tributo o carga. Diversos autores han establecido definiciones para determinar su significado, entre las que se puede destacar la siguiente: *“El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas económicamente para recibirlos, por un sujeto económico con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”*¹⁰.

¹⁰ GIL VALDIVIA, Gerardo, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1985, Tomo V, P.42.

Como bien se puede apreciar, la definición transcrita destaca que el impuesto, es un acto de autoridad que el Estado impone de manera obligatoria a las personas físicas y morales conforme a las leyes que se expidan para su efecto, para cubrir el gasto público aun en contra del contribuyente sin que este último obtenga beneficios inmediatos a dicha contribución.

En resumen, el impuesto es un acto de autoridad coercitivo, mediante el cual el Estado impone cargas a los particulares para contribuir con el gasto público, de manera obligatoria al momento de generar hechos o actos que las leyes establezcan para efectuar el cobro de dichas prestaciones.

1.3.2 Formas de su causación

Como se ha detallado con antelación, los particulares tienen la obligación de apoyar al Estado en el gasto público; esto debe de ser de manera proporcional y equitativa, dependiendo de los actos que las personas físicas o morales realicen, ya sea por sus actividades cotidianas o esporádicamente, por lo que, no todos los impuestos se generan de igual manera, por esta razón la doctrina los ha clasificado en un sinnúmero de supuestos, sin embargo, sólo abarcaremos los clasificados como directos e indirectos.

Los impuestos directos son *aquellos que recaen sobre manifestaciones inherentes a la capacidad contributiva de los individuos, en las cuales la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza.*¹¹

¹¹ BONILLA LOPEZ, Ignacio, "SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO 1990-2000. POLÍTICAS NECESARIAS PARA LOGRAR LA EQUIDAD. (LA REFORMA HACENDARIA DE LA PRESENTE ADMINISTRACIÓN).", Tesis de Licenciatura, México, 2003, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003, (<http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>).

Es decir, un impuesto directo, es aquel que genera un gobernado al efectuar una hipótesis establecida por el legislador, y dependerá únicamente del individuo el encontrarse por su propia voluntad en dicho supuesto establecido, gravándose así la riqueza del individuo; ejemplo de esto es el Impuesto Sobre la Renta, el cual grava la riqueza del individuo o el Impuesto Empresarial de Tasa Única que gravaba hasta este año, **la percepción efectiva de ingresos** para las operaciones de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

Al contrario de los impuestos directos, los indirectos, como se aprecia del párrafo anterior, no gravan la riqueza que real del gobernado, sino que es una presunta riqueza que este obtiene al adquirir algún bien o servicio o por alguna otra manifestación que el individuo realice, es decir, son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final, ejemplo de este tipo de impuesto encontramos el Impuesto al Valor Agregado.

Las dos figuras mencionadas con antelación, establecen parámetros para poder identificar las maneras de causar un impuesto, que aunque no son las únicas, son las que se utilizan más en nuestro sistema tributario, las cuales son importantes para entender la forma en que cada individuo contribuye con su aportación al Estado.

1.3.3 Traslación de la carga impositiva

El sujeto pasivo no siempre es aquel que realiza el hecho generador, sino que en ocasiones, por disposiciones legales, el gobernado se encuentra obligado a contribuir con la contribución aunque realmente no haya realizado directamente un hecho generador; es decir, contribuye obligatoriamente a un impuesto que no lleva a cabo por el mismo sino que se le transfiere, a este fenómeno se le denomina traslación, que consiste en que el sujeto pasivo es el generador de la obligación, pero el que efectivamente lo paga es un sujeto ajeno a dicha contribución transfiriéndole esa obligación a un tercero, por lo que el generador del bien o servicio se vuelve un intermediario de la misma relación y así, el particular que genera dicho impuesto tiene el deber de pagarlo conforme a las disposiciones y ordenamientos aplicables, pero que por las mismas disposiciones se encuentra obligado a trasladar la obligación de pago a un particular distinto al que generó el hecho causante.

Cuando el legislador crea un impuesto, lo hace basado en su apreciación sobre la capacidad contributiva de los sujetos, entonces grava las ganancias, el patrimonio o el consumo de quienes considera que tienen dicha característica. Por lo que, el fenómeno de la traslación ignora dicha capacidad, tomada en cuenta por el legislador, pues cambia al sujeto inicial o generador, alcanzado a personas ajenas sin tomar en cuenta su capacidad contributiva.

La traslación del impuesto a una persona ajena al causante directo del impuesto, causa confusión y en ocasiones no se logra entender el porqué de esta situación; sin embargo, el autor Pugliese nos permite aclarar un poco más a que se refiere la traslación impositiva: *“...se le denomina deudor a quien deba en forma definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir los gastos del Estado y responsable a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación*

*hacia el Estado...*¹², por lo anterior; se entiende que el deudor, es aquel individuo, que debe efectuar un pago al Estado para sostener sus gastos, pero el que deberá de efectuar esa erogación, será el que designe el propio Estado para dicho fin.

Es así, pues el deudor principal (sujeto pasivo directo), es aquel individuo quien se encuentra obligado a pagar la contribución y el responsable (indirecto) es aquel que por las disposiciones legales está obligado a cumplir la obligación de manera supletoria al principal.

Esto atiende a que en diversas circunstancias el cobro directo a un contribuyente es difícil y causa problemas al exigirlo, por lo que el Estado, para que de manera eficaz recaude dicha contribución, traslada la obligación de pago a un tercero ajeno a dicha relación, el cual realiza de manera impositiva el finiquito de la contribución. Ejemplo de esto lo podemos observar en el Impuesto al Valor Agregado, en la que un particular ajeno a la causación del tributo tiene la obligación por ley de efectuar su pago, estableciéndose los parámetros para que dicho contribuyente pueda recuperar dicha erogación.

Como se puede observar, la traslación es un fenómeno tributario en el cual un sujeto causante de una contribución traslada a otro la carga económica que el tributo comporta. La traslación de una contribución altera el destinatario del tributo que, habitualmente era quién tenía capacidad contributiva, es decir, perturba el equilibrio económico de los contribuyentes y causa un cambio en la naturaleza misma de las contribuciones.

En resumen, la traslación de la contribución se genera a raíz de una necesidad del Estado de obtener mayor cantidad de ingresos por parte de los contribuyentes, de una manera que le genere el menor gasto posible; y como

¹² RODRÍGUEZ, LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Oxford, México, 2011, P. 61.

ciertos gravámenes que el mismo Estado impone, son de difícil percepción (ejemplo el IVA en alimentos o medicamentos), necesita trasladarlo a otro contribuyente para su cobro, es un fenómeno ajeno a la misma naturaleza del impuesto, pues como se apreció con antelación, no lo causa el que lo paga.

1.4 INCONSTITUCIONALIDAD

1.4.1 Definición de inconstitucionalidad

Primordialmente debemos precisar que la Constitución Política es una ley que por sus características especiales difiere de las demás leyes, tanto por su contenido como por su jerarquía, pues su superioridad legal implica que el resto de las normas que integran los ordenamientos jurídicos se encuentran sometidas a ella. En cuanto a su contenido, la Constitución contiene las normas más generales reguladoras de la sociedad y, por ende, del mismo Estado.

*La interpretación constitucional de una norma, es compleja debido a su generalidad, pues de ésta se va a reflejar en todos los ámbitos tanto en la sociedad como en el propio Estado, que a diferencia de las normas o leyes de inferior jerarquía, se refieren a situaciones más particulares o intereses en específico, por ende la interpretación constitucional tiene un campo de influencia mucho mayor que la ley ordinaria.*¹³

Es decir, toda aquella norma o ley que contravenga la Constitución es inconstitucional, pues viola flagrantemente a ella y su consecuencia es que agrede primordialmente a los principios y valores que en ella se resguardan. Y para conservar dichos principios y valores se han creado mecanismos protectores de la misma Constitución; claros ejemplos de esta situación

¹³GARCÍA BECERRA, José Antonio. Los medios de control constitucional en México, Noviembre 2001, Impreso en México, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/resulib.html>. 10 de septiembre de 2013.14:15

protectora son la acción de inconstitucionalidad, las controversias constitucionales y el juicio de amparo, protector de las garantías constitucionales del ciudadano, promovida por este mismo.

Se puede abarcar cada uno de estos controles constitucionales, sin embargo, por la brevedad de este trabajo no se pueden tratar con la plenitud que se merecen, por esta razón sólo se hace una mención, sin olvidar que cada uno tiene su manera específica y particular de substanciarse, pues mientras unos lo promueve algún poder del Estado, otros lo promueve el gobernado, el cual es el Amparo, que salvaguarda las garantías para el ciudadano y que el mismo lo interpone en contra de leyes, reglamentos, sentencias entre otros actos. Que aun con las Reformas del año 2013, sigue siendo el medio de defensa constitucional idóneo en contra de los actos que de la misma autoridad emanan.

En esta razón, la importancia de salvaguardar la Constitución, es tal que una ley anticonstitucional, no sólo afecta a una persona o un ente federal sino que a todos los ámbitos de la propia nación o Estado por lo que al existir medios que controlen su correcta ejecución a favor de la sociedad es trascendental para la misma.

La inconstitucionalidad se refiere a todo aquello que se encuentre en contra de los propios principios salvaguardados en la Constitución, es decir, si una norma se crea y va en contra de los valores previamente establecidos en la misma, esta (en teoría) no deberá de aplicarse.

1.4.2 Efectos de la inconstitucionalidad en la norma

De lo señalado anteriormente, debemos destacar que la Constitución es la ley Suprema, pues de ella emanan todas las normas secundarias que la complementan y que si sufre una reforma esta afecta a todos los demás ordenamientos y por ende de igual manera afecta a la sociedad, por lo que no se

puede efectuar un cambio arbitrario a la ley, pues violaría los principios garantizados en la propia Constitución.

Por último, se debe de aclarar que la única institución existente en nuestro país que puede declarar si una norma o ley es inconstitucional es la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues se encuentra facultada expresamente para determinar dicha situación en la norma.

Cuando una Ley se vuelve inconstitucional, se vuelve inaplicable, y por ende todas las normas que derivaron de esta, deben de modificarse para adecuarse a la Constitución; como se puede apreciar, la inconstitucionalidad de la Ley ocasiona diversos efectos en el ámbito legal, pues causa un cambio generalizado en la aplicación de la legislación, por lo que los mecanismos para que una ley se compruebe que viola la Constitución, son muy estrictos, y no todos los Órganos Jurisdiccionales pueden declarar la inconstitucionalidad de un norma o ley, sino solo la Suprema Corte de Justicia de la Nación podrá determinar dicha situación, mediante mecanismos específicos y previamente establecidos en las leyes de nuestra nación.

CAPÍTULO 2

ANÁLISIS DE LA TRASLACIÓN IMPOSITIVA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MARCO JURÍDICO VIGENTE

Una vez sentadas las bases dogmáticas debemos entrar al estudio de la normatividad que regula las actuaciones de la sociedad y la forma en que el Estado debe actuar ante la sociedad y como este deberá velar por los intereses de la comunidad y el mismo ente.

2.1 ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Como bien se pudo apreciar del capítulo antecedente, la Constitución es la ley suprema de toda nación; por ende, ésta debe regir sobre las demás, tal como se explica en la Pirámide de Kelsen, en donde la misma Constitución se encuentra encima de los otros ordenamientos y sienta las bases por las cuales el legislador debe en todo momento debe de contemplar y salvaguardar.

Una vez reiterado este punto, como todo origen, las contribuciones y la obligación de todos los ciudadanos de participar al gasto público, emanan de una norma principal, que como reiteradamente se ha desglosado, es la Constitución, por lo establece en su artículo 31, fracción IV, las bases para las contribuciones señalando lo siguiente:

“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.”

Obligación, proviene de la palabra *obligatio*, la cual se define como “*la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe a la necesidad de pagar alguna cosa conforme al derecho de nuestra ciudad*”¹⁴. Es decir, las obligaciones son aquellos vínculos por los cuales un sujeto se somete a otro para la adquisición de algún bien, servicio o prestación, en la que ambos se ven constreñidos a acatar ciertas normas previamente establecidas para garantizar el adecuado cumplimiento de acto consistente en dar, hacer o no hacer alguna conducta. Y por mexicanos a todas las personas que sean ciudadanos nacionales ya sea mediante consanguinidad o por naturalización, según lo establecido en el artículo 30 de la Constitución.

Aclarado este párrafo, se puede dar pauta a desglosar detalladamente lo establecido en la fracción IV de dicho numeral, que establece los principios tanto de justicia como de equidad y proporcionalidad tributarias o fiscales, mismas que se trataron con anterioridad, los cuales fortalecemos con la siguiente aseveración jurisprudencial:

“El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de

¹⁴ TOPASIO FERRETTI, Aldo, Derecho romano patrimonial, Serie J. ENSEÑANZA DEL DERECHO Y MATERIAL DIDÁCTICO, Núm. 13, Universidad Nacional Autónoma de México INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, 1992, Disponible (<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=680>), 15 de Septiembre 2013, 18:00 horas

medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción¹⁵.

Efectuando un análisis de la jurisprudencia citada, encontramos que la corte señala que los tributos que generen los gobernados, impuestos por el Estado, deben ser acordes con la capacidad de contribución del individuo, para no afectar su economía, es decir, debe ser proporcionales a la riqueza del propio individuo, por lo que se efectúa una separación económica, siendo los que tengan un mayor poder adquisitivo los que paguen mas, y los que generen una riqueza menor paguen lo que en su economía pueda pagar.

¹⁵ Txt.. Seminario Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia, Novena Época, P. 144, **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**

Por lo anterior, para que un gravamen, efectivamente sea proporcional, en todo momento debe de ser congruente tanto el impuesto creado por el Estado como la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Derivado de lo anterior, se observa que los principios de equidad como el de proporcionalidad contributivas, la Constitución las salvaguarda, protegiendo así la economía social ante las imposiciones de la autoridad, brindando la certeza de que dichas imposiciones serán justas para cada uno de los contribuyentes, según su poder adquisitivo.

2.2 ARTÍCULO 6° DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Emanado del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, el Código Fiscal de la Federación, regula la manera en que los gobernados aportaran o serán sujetos a contribuir según la calidad de estos, contemplando la forma de adquisición de riqueza de los individuos, así como las diversas formas de causar el tributo, y las reglas que se deben de seguir al ser contribuyente con el Estado.

Por la amplitud del Código Fiscal, solamente se tomara en cuenta el artículo 6° el cual da una idea general de cómo se causan los impuestos, mismo que se transcribe a continuación:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad...”

De la transcripción del artículo citado, podemos distinguir en su primer párrafo el principio de proporcionalidad y equidad, pues hace referencia a que las contribuciones a las cuales un individuo se encuentra sujeto deben de ser por la manera en que realizó el hecho inicial, tomando en cuenta las normas y preceptos previamente establecidos en la ley, desde el momento en que el gobernado originó dicha hipótesis.

Respecto de su segundo párrafo nos indica que estas contribuciones generadas por el sujeto pasivo, deberán de ser determinadas por los preceptos legales aplicables al momento en que el hecho generador se creó, en esta circunstancia en materia fiscal tributaria aplica el principio general de estricto derecho, es decir, si tu generaste un hecho en cierto momento o periodo, se aplicara la norma reguladora que se afectó con ese hecho, no siendo aplicable una posterior que pudiese aplicarse a dicho supuesto para beneficio o perjuicio del mismo sujeto.

Ahora bien, de la última parte del segundo párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, indica que no es aplicable una norma posterior al hecho generador, sin embargo si se podrá aplicar una ley procedimental posterior a dicho hecho, es decir, una norma en materia fiscal deberá de aplicarse al momento en que se generó la hipótesis, aunque esta se reformara total o parcialmente posteriormente, la contribución será la que en ese momento se encontrara vigente, mas no se aplicara la actualizada.

Caso contrario sucede cuando al momento de que se lleve a cabo el procedimiento de aplicación de la norma, pues si esta sufre modificaciones, ya sean totales o parciales, se deberá de aplicar la que se encuentre vigente, no aplicándose la anterior, ejemplo de esta situación, se encuentra en el mismo Código Fiscal de la Federación en el artículo 129, que establecía hasta el año de 2013, el procedimiento por el cual se podía impugnar una notificación en materia fiscal, el cual, tras las reformas del 2014 al Código Fiscal, se derogó, por lo que

ya no se aplica, pues este supuesto se actualizó y no es parte ya del procedimiento del impugnación de las notificaciones fiscales y por ende ya no se pueden impugnar, sin embargo el crédito fiscal que se generó antes de esta modificación procedimental sigue existiendo. .

Lo anterior, es en atención a que si bien es cierto la contribución se aplica conforme a lo establecido por las leyes que se encuentran vigentes en ese momento, esto no es así para los estados procesales, pues se manejan en términos y circunstancias diferentes uno del otro; primero cuando se causó el hecho contributivo y por eso la norma será la de dicho momento y en segundo cuando existe un medio defensa, ya que dependiendo del tiempo en que se interponga se utilizara el marco normativo vigente a la interposición de dicho medio, por esta razón, se usara una ley procedimental posterior al hecho generador y no la vigente al mismo hecho, aclarando que esto es solamente en materia procesal.

En resumen este artículo nos da la pauta para las contribuciones tuteladas cabalmente por la Constitución, pues de ella emanaran cada uno de los ordenamientos que rigen a las contribuciones y ordenamientos que nacen del Código Fiscal, y las formas en que estas se deben de recaudar siempre atendiendo los principios de equidad y proporcionalidad, principios *sine qua non* de los impuestos y contribuciones a cualquier nivel de gobierno.

2.3 ARTÍCULOS 1° Y 1°A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Una vez tratados los puntos generales que dan origen a las normas específicas debemos entrar al estudio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual es materia de estudio del tema en cuestión.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto indirecto, generalizado, creado primordialmente para gravar actos o actividades en los cuales:

- I.- Se enajenen bienes.
- II.- Se presten servicios independientes.
- III.- Se otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Se importen bienes o servicios.

Cualquier persona que se ubique en estos supuestos es susceptible de encontrarse sujeto a este impuesto, tal y como se desprende del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su primer párrafo, el cual se creó primordialmente para reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización como lo son los servicios y los bienes que se enajenen, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto, al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control.

Lo trascendental de este primer artículo lo encontramos en su segundo párrafo que establece lo siguiente:

“Artículo 1°...

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.- A o 3o., tercer párrafo de la misma...”

Como bien se desprende del mencionado precepto, encontramos en primera ocasión el término *traslación*, por lo que es un impuesto indirecto debido a que el causante original no lo paga directamente, sino que lo traslada al adquirente de dicho bien o servicio, la propia ley define a la *traslación* de una manera muy ambigua y confusa, sin embargo, podemos decir que simplemente es llevar la carga impositiva inicial a un tercero ajeno a la relación, el cual adquiere un bien o servicio, por el cual se sujeta inmediatamente a la hipótesis contemplada en la Ley.

Como este impuesto no es causado directamente por el adquirente de dicho bien o servicio, este último es conocido usualmente como **retenedor** pues resguarda el cobro de dicho impuesto hasta que lo solicite de vuelta a las autoridades fiscales o hacendarias, lo que en muchas ocasiones no ocurre al no conocer o reunir los requisitos que la propia ley solicita o en su caso se desconoce que puede solicitarlo ante el fisco federal, pues en un principio es complicado el comprobar se puede encontrar sujeto a la devolución, además se deben de efectuar ciertos filtros para obtenerlo de nueva cuenta, además que es tardado y poco efectivo.

Los sujetos retenedores del impuesto son todas aquellas personas físicas o morales que se encuentren en el supuesto establecido por el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su fracción III, el cual señala que son susceptibles del pago de este impuesto todo aquel individuo (ya sea persona física o moral) que adquiera bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, es decir, todo aquel individuo que adquiera cualquier bien estará sujeto a este impuesto, ya sea persona física o moral, por esta razón este impuesto se generaliza a todas las personas.

Por último, el artículo 1°-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su párrafo cuarto, señala que el retenedor efectuará la retención del impuesto en

el momento en el que pague el precio o la contraprestación sobre el monto de lo efectivamente pagado, o sea que al momento exacto de que se efectuó la adquisición de ese bien o servicio, en ese mismo acto se cobra el impuesto, sin importar realmente la capacidad económica del mismo, en efecto, es generalizado, sin embargo no es proporcional ni mucho menos equitativa, pues la misma ley contempla cierto porcentaje para diversas operaciones, sin tomar en cuenta el poder adquisitivo del adquirente.

En resumen estos artículos dan la pauta para que el Estado recaude de una manera efectiva recursos para su funcionamiento y manutención, sin que estos realmente contengan los valores principales de los impuestos resguardados por la propia Constitución, pues, si bien es un impuesto generalizado no es un impuesto que haga distinción en las capacidades económicas de esa generalidad, ni mucho menos que sean proporcionales para cada uno.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL ÚLTIMO RETENEDOR CONFORME A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RECTORES DE LOS IMPUESTOS

3.1 LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO, VIOLATORIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS

Una vez explicado cómo funciona el Impuesto al Valor Agregado así como la manera en que como uno se convierte en sujeto de dicho impuesto, podemos entrar al estudio de la problemática que la traslación impositiva causa a los contribuyentes y que esta situación trae consigo efectos económicos que repercuten en los bolsillos de todos los sujetos que se ubiquen en las hipótesis establecidas en la ley.

Primeramente los principios de equidad y proporcionalidad de los impuestos contemplados en la misma Constitución, en su artículo 31, fracción IV, son *erga omnes*, omnipresentes en toda ley secundaria que emane con el fin de aplicar un impuesto o carga impositiva a los contribuyentes, debiendo ser observados por el legislador al momento de su creación.

Ahora bien, como se ha indicado, los principios de proporcionalidad y equidad contributivas siempre se deben de encontrar en los impuestos, estos principios atienden a uno mayor que es la justicia, siendo este el *criterio ético que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe*¹⁶, en materia fiscal, que cada quien contribuya con lo que le es aplicable conforme lo genere. En este sentido, los principios de justicia, proporcionalidad y equidad, deben de ser aplicados de

¹⁶BERNAL MORENO, Jorge Kristian, “La idea de la Justicia” (<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/posder/cont/1/cnt/cnt10.pdf>) Revista de Posgrado en Derecho de la UNAM, Vol. 1, número 1, 2005.(Disponible) 15 de septiembre de 2013, 18:30 HRS.

manera conjunta, pues de los tres deben surgir todas y cada una de las normas sociales, políticas y económicas que rigen la sociedad y más aún en materia de fiscal.

Se puede advertir que estos principios son trascendentales para todo fenómeno impositivo-económico. Los cuales en ningún momento, la traslación impositiva los observa, siendo que al momento de que una carga se traslada a un sujeto que es ajeno a la manera de causación, sin tomar en cuenta la capacidad económica de los individuos; viola flagrantemente principios contemplados en la misma Constitución y al mismo tiempo principios generales que se deberían de observar en la manera de contribución de los individuos en una sociedad.

Es así, pues la traslación de una carga impositiva, no atiende de manera directa a la individualización de las contribuciones, sino que es un tercero el que debe de efectuar un pago extraordinario a las cargas impositivas que de por sí ya genera, simplemente por la necesidad de adquirir un bien o servicio que es necesario para su actuar cotidiano, ya sea por su actividad económica (bienes o servicios necesarios para laborar) o simplemente por el hecho de subsistir (ejemplo de esto es el Impuesto al Valor Agregado a alimentos y medicinas), siendo esta manera de contribución injusta para el contribuyente, pues no causa el impuesto sino que simplemente lo adquiere, y por esta adquisición debe efectuar un pago adicional para poder gozarlo.

Esta carga es a todas luces inequitativa e improporcional, pues el individuo no crea directamente el hecho generador del impuesto, es más hasta en dado caso, ni conoce por qué dicha carga se le impone simplemente se sitúa en un supuesto ajeno a él, que si bien atiende otro principio que es la generalidad del impuesto, deja al olvido los principios de equidad y proporcionalidad, pues este no individualiza la capacidad económica del gobernado y mucho menos atiende al hecho generador del mismo como todos los demás impuestos.

Lamentablemente esta situación se ha hecho cotidiana, y la mayor parte de la sociedad acepta que dicho impuesto se le cargué, sin que sepa que en realidad pueden obtenerlo devuelta, y dejando que este dinero, que emanó de su bolsillo y que realmente le corresponde al gobernado, se vaya directamente a las arcas de la nación, sin que este efectivamente le corresponda.

Por otra parte, la Constitución prevé salvaguardar los principios generales de los impuestos, en su artículo 31, fracción IV, señala que todas las cargas impositivas a las cuales se encuentran obligados los contribuyentes deben primordialmente ser equitativas y proporcionales, para que, según los hechos generadores o hipótesis previamente establecidas, no se vea mermada su economía y por ende su patrimonio.

Como bien se sabe, la Constitución salvaguarda todos los principios y generalidades por los cuales un país se debe regir, siendo este, el ordenamiento supremo de una nación, solamente comparada al nivel de los tratados internacionales, que aun así, estos deben de respetar los principios establecidos en el mismo ordenamiento supremo.

Con base en lo anterior, podemos advertir que si bien la Constitución custodia los principios máximos de una nación, todos los ordenamientos que emanen de ella, también se deberán de apegar a esta y si se omiten o perjudican a la Constitución, se convierten inmediatamente en violatorios de la misma, pues no observan lo establecido en esta norma suprema.

En este sentido, la misma Constitución establece que las contribuciones deben ser equitativas y proporcionales, lo cual, al no atender estos principios, se verán flagrantemente violatorias de la misma, por esto el fenómeno de la traslación que se genera en los impuestos se convierte en inconstitucional, al no atender a su observancia, pues no difiere individualmente de su causación, sino simplemente se impone de manera general, sin distinguir de la capacidad

económica de los individuos, vulnerando los principios establecidos en la misma norma suprema.

Por estas razones, el fenómeno denominado traslación de la carga impositiva a un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus artículos 1ª y 1-A, deviene de inconstitucional, al no observar los principios señalados con antelación, establecidos ya no solamente en la doctrina, sino en la misma Constitución.

3.2 AFECTACIÓN AL ÚLTIMO RETENEDOR CON LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO

En el capítulo denominado “Traslación de la carga impositiva”, se explicó que la traslación se genera a partir de que el sujeto, que en un principio generó el impuesto, traslada a un tercero ajeno a la relación tributaria la carga contributiva, siendo este un fenómeno anormal a los hechos generadores de los impuestos, pues generalmente esta solamente abarca a dos sujetos: pasivo (contribuyente) y activo (fisco federal o local), por lo que la incorporación de un tercer agente afecta esta la misma en sus principios.

Cuando una contribución se traslada a un sujeto ajeno a la tributación típica, afecta a un tercero, en el cual la carga contributiva recae, encontrándose obligado a contribuir sin que efectivamente haya realizado un hecho generador primigenio, sino que por ordenamiento legislativo, se encuentra obligado a efectuar su retención, con el fin último de recaudar más efectivamente los impuestos de difícil contribución.

En este sentido, el último retenedor del impuesto es el que debe de efectuar el pago directamente aunque no haya efectuado el hecho generador trasladándose la carga impositiva, afectando su economía, sin embargo, aunque hay una afectación directa al contribuir por un impuesto que no generó, el mismo

legislador contempla una figura denominada devolución, en la cual mediante ciertos requerimientos establecidos en la ley puede obtener de nueva cuenta la contribución que arbitrariamente tuvo que pagar.

Si bien es cierto que existe una devolución de la contribución arbitrariamente generada, o pagada en su caso, el mecanismo para obtenerla es complicado, ya que se debe demostrar en términos de la ley del Impuesto al Valor Agregado y supletoriamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en un principio se encuentra al corriente en todas sus contribuciones y en segundo plano comprobar que efectivamente desembolsó dicha cantidad, mediante todos y cada uno de los pagos de los bienes o servicios adquiridos y aun así, esta al libre albedrío de la propia autoridad fiscal, devolverle la cantidad desembolsada, pues en el caso de existir otras contribuciones a su cargo, se le efectúa una compensación, es decir, que con ese mismo dinero se pagan otras contribuciones, por lo que muchas ocasiones el mismo contribuyente no logra observar directamente su reembolso en efectivo, sino que solamente cuando se encuentren completamente pagadas todas sus contribuciones, solo así podrá obtener su devolución de manera efectiva.

Como se aprecia de manera, existen diversos supuestos para su devolución, la recuperación de la contribución ilegalmente efectuada es larga y en la mayoría de las ocasiones el contribuyente no logra obtener de nueva cuenta su dinero, por lo que el último retenedor es el más afectado en esta relación, ya que en realidad nunca efectuó un hecho generador por el cual realmente debería de contribuir, sino simplemente se situó una contribución que se encuentra constreñido a efectuar, por mandato legislativo.

Por esto el contribuyente, se ve económicamente afectado al incurrir en una hipótesis tributaria que no generó, por lo que efectivamente, la traslación no se adecua a los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en la Constitución; principios por los cuales toda contribución se debe de regir, porque

sin ellos la carga contributiva llegaría a tal magnitud que los individuos solamente trabajarían para mantener al Estado sin obtener alguna ganancia para su patrimonio y más aún si no logra observar que dichas contribuciones se usen para el bienestar público, sino al bolsillo de unos cuantos.

La traslación como se ha destacado, afecta a la relación tributaria, imponiendo una carga contributiva ajena que afecta su economía patrimonial, aun cuando existe un procedimiento para que se reintegre la erogación en su bolsillo sea un proceso largo y tedioso, que en varias ocasiones no se efectúa, ya sea por desconocimiento de este o bien que el Estado realmente no desea perder ese ingreso, pues en muchas ocasiones encuentra la manera de no devolver íntegramente esa erogación, dejándolo en estado de indefensión y de vulneración tributaria al contribuyente afectado.

En resumen, el retenedor del impuesto es sujeto de una relación inequitativa y desproporcional, que ve mermada su economía al contemplarse en un supuesto por el cual no efectuó algún hecho generador directo, sino de manera indirecta se encuentra obligado a contribuir, sin contemplar su economía ni mucho menos la forma de adquisición de esta.

3.3 PROPUESTA PARA COMBATIR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL ÚLTIMO RETENEDOR

Por lo señalado en capítulos anteriores podemos distinguir que la traslación del impuesto al último retenedor, es una manera en que la población efectivamente contribuye con el Estado de manera general, siendo una forma fácil y rápida para que el Estado obtenga ingresos reales, que para su obtención, viola principios fundamentales consagrados en la misma Constitución y principios básicos de todo impuesto, al ser una figura ajena a la relación tributaria genérica, pues va más allá al contemplar un sujeto extraordinario a la misma, que no en todos los supuestos tributarios se encuentra.

Como se explicó, la relación tributaria se basa en dos sujetos: el pasivo, que es aquel que genera la hipótesis tributaria, y el activo que es quien recauda dicha contribución y que generalmente es el Estado, el cual con las ganancias que obtiene, se mantiene y en teoría, busca un beneficio para la propia nación y por ende para toda su población.

Históricamente podemos observar que esta relación es necesaria en todo Estado-Nación, pues tanto el Estado necesita de su población para subsistir, como los que viven en este necesitan la seguridad que les brinda pertenecer a uno, siendo un principio *sine qua non* de toda sociedad desde tiempos remotos, pues la obligación de toda persona que se encuentre en una nación de auxiliar a los gastos del Estado es necesaria, siendo que la única manera de que esta relación exista, es a través de los impuestos y ciertos privilegios que mantiene el propio ente interviniendo en las concesiones que otorga a quien pueda pagarlas. Por lo que no podemos imaginar un Estado sin impuestos, pues no podría subsistir, sin alguna forma de obtener ingresos.

Sin embargo, estas contribuciones no deben de ser onerosas para el sujeto pasivo de la relación, ya que se le causa un menoscabo en su economía, por lo que este debe ser acorde a su ingreso y su manera de causación, porque si es demasiado, se le causa un daño no solamente en su economía, sino también en su *modus vivendi*, dejándolo indefenso ante las cargas que el Estado le impone.

Por esto, si el Estado le impone una carga extraordinaria que no generó, se ve afectada su economía y más aún cuando la manera de poder recuperarlo es tediosa o desconocida para él. Siempre hay que tener mente que el Estado surge de sus gobernados y necesita de ellos para subsistir, *ya que no puede haber poder sin algo que lo sustente y del que emane.*¹⁷

¹⁷ Txt. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, Distrito Federal, 1984, P.96

Una manera para evitar esta situación de la traslación impositiva, no sería eliminar la figura, pues es una manera efectiva para que el Estado obtenga ingresos de manera fácil y eficaz en impuestos de difícil obtención, sino que esta traslación solo debería quedar hasta el intermediario de dicha adquisición, es decir, el bien o servicio que se adquiere, lo proporciona un individuo intermediario que en la mayoría de las ocasiones no adquiere un bien o servicio sin que una persona lo promocioe o industrialice, invariablemente siempre existirá un sujeto de esta índole, llámese comerciante, empresario, industrial, etc., que si bien no lo crea o produce, traslada a otro la carga impositiva del impuesto, no efectuando el pago del mismo, siendo el último adquirente o destinatario final, el que debe de pagar un impuesto, el cual sólo por adquirir dicho bien o servicio se hace acreedor a efectuar una erogación, plasmándose en esta situación la figura del tercer retenedor.

Por consiguiente; nunca atiende ni a su poder económico, ni mucho menos su manera de causación, entonces, para solucionar esta injusta carga impositiva, lo más conveniente sería que no se trasladara a un sujeto ajeno a la generación del bien o servicio, sino que la última persona que modificó, comerció, industrializó o promocionó debería ser el que debiera de pagar dicha carga, y no dársela a otro sujeto que solo lo adquiere ya concluido su proceso de creación y comercialización, pues la mayoría de los adquirentes muchas de las veces no tiene la manera de conseguir estos bienes o servicios, sino que con mucho esfuerzo logran adquirirlos, sobre todo cuando se trata de bienes necesarios para su subsistencia como alimentos y medicinas en general.

Esta carga tampoco debe de ser exagerada y mucho menos inequitativa para el intermediario, sino cuál sería su ganancia, además, si se aplicara esta forma de causación se deberían de llevar a cabo programas fiscales con estos intermediarios, para que de manera fácil y sencilla pudieran obtener de nueva cuenta el impuesto del cual tampoco debieron de generar, pues siendo estos los intermediarios los que obtienen la mayor parte de la ganancia, tienen mayores

posibilidades de soportar la carga impositiva que la mayoría de los individuos de la sociedad.

Los principios fundamentales consagrados en la misma Constitución, deben ser observados en todos y cada uno de los ordenamientos emitidos por nuestros representantes, primordialmente cuando éstos sean de aplicación general y causen una afectación patrimonial de la población; por esta razón, la traslación del impuesto a cargo del último retenedor debería de desaparecer para éste, mas no el fenómeno de la traslación impositiva. Lo único que se debería de observar en este fenómeno es la menor afectación económica para la mayoría de la población, sin que esta situación menoscabe el patrimonio de unos cuantos, aspirando siempre a mantener el mayor principio de justicia que la carga impositiva debería de contener, observando los principios contenidos en la misma como lo son la proporcionalidad y equidad contributivas.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La creación de la norma jurídica-tributaria debe de atender principios básicos regidos por la Constitución, así como, los establecidos por la doctrina, entre los que se destacan la proporcionalidad y equidad tributarias. Mismos que si son observados por el legislador, podrán brindar al gobernado la tranquilidad económica y social que busca encontrar tanto en las leyes, como en sus gobernantes. Recordando para que exista una relación sana entre gobernado y Estado, debe de existir plena seguridad jurídica, previamente establecida en las normas y que esta normatividad la respetara cabalmente el gobernante. Si esto se llevara a efecto, la sociedad contribuiría más a las causas del Estado; y este al ver que existe una mayor contribución por parte de sus súbditos, podría destinar mayores recursos a obra pública e infraestructura, atendiendo así a su obligación de velar por sus gobernados.

SEGUNDA.- Las contribuciones que busca lograr recaudar el Estado mediante los impuestos, derechos y aprovechamientos, entre otras; deben ser acordes a lo establecido por la Constitución, sin perjudicar el patrimonio de sus gobernados. La sociedad en general, no le gusta pagar impuestos, y menos cuando estos afectan su forma de vida. Atendiendo a esta situación, el Estado no debe de crear contribuciones que generen esfuerzos económicamente mayores a los ingresos de sus gobernados, sino que deben de ser proporcionales a lo que realmente obtiene el contribuyente, estableciendo menores impuestos a aquellos individuos que obtengan menores ingresos y gravando actividades que realmente generen mayor riqueza. Los impuestos en la mayoría de las ocasiones son injustos, pero pueden ser en gran medida equitativos para las diferentes clases de gobernados que habitan un país, y más cuando existen muchos rezagos en la misma sociedad.

TERCERA.- La existencia de una figura como lo es la traslación de un impuesto a un individuo ajeno a la relación tributaria habitual, afecta no solo a este sino a todos los que depende de él, por lo que menoscaba el patrimonio del individuo. Para poder evitar esta situación el Estado crea la figura de la devolución de lo indebidamente pagado, sin embargo, la mayor parte de la población no accede a este derecho, ya sea por su desconocimiento o por la falta de interés en obtenerlo devuelta. Siendo una situación injusta para el afectado, por esto el gobierno en conjunción con los medios de comunicación, debe de crear conciencia de que existe esta figura, y que el gobernado puede obtener lo que realmente le corresponde, explicándole paso a paso como efectuarla, con antelación al momento en que lo solicite ante los organismos federales. Atendiendo a esta difusión, y que efectivamente la mayor parte de los gobernados usaran su derecho, la población contribuiría de manera más espontanea con el Estado.

CUARTA.- El Estado debe ser el protector de sus ciudadanos en todos los ámbitos existentes, ya sean sociales, económicos o políticos. Por esta situación debe de velar por que su bienestar sea el adecuado para cada uno de ellos, y la única manera de alcanzar este ideal, es mediante la obtención de ingresos por parte de los gobernados. Para obtener estos ingresos el Estado crea diversas clases de contribuciones, que de manera coercitiva aplica en todo su territorio, ya sea a nivel federal, local o municipal. Muchas veces el Estado tiene complicaciones en su obtención y crea mecanismos para lograrlo, los cuales en muchas ocasiones generan molestia en los ciudadanos; sin embargo, si el propio Estado emitiera campañas más frecuentes para la difusión del pago de impuestos, devoluciones, o en su caso formas para condonar o compensar contribuciones, y no solamente cuando se acerca la declaración de los contribuyentes; podría obtener un mayor ingreso de lo esperado, de una manera fácil, efectiva y sin desgastarse tanto, pues la población en general tendría conocimiento de los beneficios o consecuencias de pagar o no sus impuestos.

FUENTES CONSULTADAS

Libros

1. ACHILLE.DONNATO, Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, traducción Española, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957.
2. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México, Distrito Federal, 1984
3. CARRASCO IRIARTE, HUGO, Derecho Fiscal I, Segunda edición, IURE Editores, México, 2003.
4. CERECEDO MUBARAK, Doricela, "Derecho Financiero Público", Segunda Edición, McGraw Hill, México, 2000.
5. DE LEON ARMENTA, Luis Ponce, "Metodología del Derecho", Decimo tercera Edición , Editorial Porrúa, México, 2011
6. RAMÍREZ LATAPI, MARIANO, Introducción al Estudio de las Contribuciones, Editorial McGraw Hill interamericana Editores, México, D.F., 1999.
7. RODRÍGUEZ, LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Oxford, México, 2011.
8. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, Segunda edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F., 1988.

Fuentes Econográficas

1. GIL VALDIVIA, Gerardo, Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1985, Tomo V.

Legislativas

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
4. Ley del Impuesto a la Renta
5. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (2013)

Fuentes electrónicas

1. BERNAL MORENO, Jorge Cristian, “**La idea de la Justicia**” (<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/posder/cont/1/cnt/cnt10.pdf>.)
Revista de Posgrado en Derecho de la UNAM, Vol. 1, número 1, 2005.
(Disponible) 15 de septiembre de 2013, 18:30 HRS.
2. BONILLA LOPEZ, Ignacio, “SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO 1990-2000. POLÍTICAS NECESARIAS PARA LOGRAR LA EQUIDAD. (LA REFORMA HACENDARIA DE LA PRESENTE ADMINISTRACIÓN).”, Tesis de Licenciatura, México, 2003, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003, (<http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>). 18 de octubre 2013. 15:10
3. DUQUE ALANIS, José Francisco, La proporcionalidad y equidad, Universidad Latina de América, IUS, Revista Jurídica, Morelia, Michoacán. <http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20%20EQUIDAD.htm> , 19 de junio de 2014. 10:45
4. GARCÍA BECERRA, José Antonio. Los medios de control constitucional en México,
Noviembre 2001, Impreso en México,
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/resulib.html>. 10 de septiembre de 2013.14:15
5. TOPASIO FERRETTI, Aldo, Derecho romano patrimonial, Primera edición, Serie J. ENSEÑANZA DEL DERECHO Y MATERIAL DIDÁCTICO, Núm. 13 (<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=680>), DR © 1992. Universidad Nacional Autónoma de México INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, (disponible) 15 de Septiembre 2013, 18:00 horas

Fuentes Jurisprudenciales

1. Seminario Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia, Novena Época, P. 144, **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**