

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO.

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS.**

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRIA EN FISCAL

TESIS

Conflictos de las devoluciones de Impuestos y las afectaciones de la
desaparición de los beneficios fiscales en los últimos dos sexenios.



Que para obtener el grado de:

Maestra en Fiscal

Presenta:

Diana Gabriela Cruz Barriga

Director de tesis:

Dr. José Luis Chávez Chávez

Agradecimientos

Un agradecimiento especial al Dr. José Luis Chávez Chávez y a nuestra casa mater.

A los Maestros y doctores sus palabras fueron sabias, sus conocimientos rigurosos y precisos, a ustedes mis profesores queridos, les debo mis conocimientos. Donde quiera que vaya, los llevaré conmigo en mí transitar profesional. Su semilla de conocimientos, germinó en el alma y el espíritu. Gracias por su paciencia, por compartir sus conocimientos de manera profesional e invaluable, por su dedicación perseverancia y tolerancia.”

A mis padres ustedes han sido siempre el motor que impulsa mis sueños y esperanzas, quienes estuvieron siempre a mi lado en los días y noches más difíciles durante mis horas de estudio. Siempre han sido mis mejores guías de vida. Hoy cuando concluyo mis estudios, les dedico a ustedes este logro amados padres, como una meta más conquistada. Orgullosa de haberlos elegido como mis padres y que estén a mi lado en este momento tan importante. “Gracias por ser quienes son y por creer en mí”

Índice

Resumen

Abstract.....	2
----------------------	----------

INTRODUCCIÓN.....	3
--------------------------	----------

Capítulo I. Fundamentos de Investigación	6
--	---

1.1 Objetivo General	6
----------------------------	---

1.2 Objetivos Particulares	6
----------------------------------	---

1.5 Problematicación	7
----------------------------	---

1.8 Preguntas de Investigación	10
--------------------------------------	----

1.9 Matriz de Congruencias Metodológicas	11
--	----

1.10 Materiales a Utilizar	14
----------------------------------	----

Capítulo II. Marco Teórico.....	15
---------------------------------	----

2.1 Lineamientos Constitucionales del pago de Impuestos.....	15
--	----

2.2 Principios Tributarios.....	19
---------------------------------	----

2.3 Lineamientos Normativos Básicos de la Recaudación en México.....	26
--	----

2.4 Elementos de los Impuestos	27
--------------------------------------	----

2.5. Derechos Fundamentales	29
-----------------------------------	----

2.6 Evolución Impuestos en México	31
---	----

2.7 Principales Impuestos en México.....	41
--	----

Capítulo III. Los conflictos en materia devoluciones de Impuestos	44
---	----

3.1 Impuesto al Valor Agregado.....	45
-------------------------------------	----

3.1.1 Sujetos Obligados	65
-------------------------------	----

3.1.2 Objeto.....	66
-------------------	----

3.1.3 Base Gravable.....	70
--------------------------	----

3.1.4 Tasa y Época de pago.....	71
---------------------------------	----

3.2. Impuesto Sobre la Renta.....	75
-----------------------------------	----

3.2.1. Sujetos Obligados	78
--------------------------------	----

3.2.2. Objeto	79
---------------------	----

3.2.3. Base Gravable	81
----------------------------	----

3.2.4. Tasa y Época de Pago	84
-----------------------------------	----

3.3. Beneficios y Estímulos Fiscales	86
3.3.1 Limitante de Beneficios fiscales	88
3.3.2 Estímulos fiscales en disposiciones administrativas generales	93
3.3.3 Características y elementos del estímulo fiscal	100
3.3.4 Estímulos fiscales en el Código Fiscal de la Federación	103
3.3.5 Estímulos fiscales en la Ley de Ingresos de la Federación	104
3.3.6 Estímulos fiscales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta	105
3.3.7 Estímulos fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado	109
Capítulo IV. Planeación fiscal de las empresas en materia de devoluciones de Impuestos	111
CONCLUSIÓN	123
Bibliografía	127

Resumen

La presente tesis surge a raíz de la práctica profesional contable, al identificarse lo que se consideró una extralimitación en el envío de requerimientos por parte de la autoridad al presentar solicitudes de devolución de Impuestos y con el propósito de averiguar la magnitud de la situación a nivel nacional, fundamentar legalmente la actuación de la autoridad, conocer si ésta en verdad sobrepasa los límites de su potestad y proponer modificaciones al procedimiento de devoluciones para evitar la afectación a los derechos de los contribuyentes.

La situación que enfrenta el país conlleva presiones recaudatorias ya que necesitamos un mayor crecimiento económico; sin embargo, debe existir un equilibrio entre una mayor recaudación y la confianza en los contribuyentes, así como la no afectación a sus derechos.

Primeramente, se hace una descripción del problema que enfrentan los contribuyentes que presentan solicitudes de devoluciones de Impuestos debido al complicado proceso y al elevado número de requisitos que la autoridad requiere.

A continuación, se presenta un análisis del procedimiento de devolución, apoyando la investigación en leyes, reglamentos y jurisprudencia.

Asimismo, se presenta información estadística del portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT) respecto de las solicitudes de devolución, así como de las estadísticas del tiempo de respuesta del SAT respecto de las devoluciones de impuestos.

Para concluir se ofrecen recomendaciones para hacer más eficiente el proceso de devoluciones y coadyuvar a la defensa de los derechos del contribuyente.

Palabras Clave

- I. IVA: Impuesto al Valor Agregado.
- II. ISR: Impuesto sobre la Renta.
- III. SAT: Servicio de Administración Tributaria.
- IV. Contribuyente: Es una persona física o moral que está obligada por la ley a pagar impuestos al gobierno.
- V. Beneficios fiscales: Estímulos fiscales que puede aplicar el contribuyente.

Abstract

This thesis arises as a result of the professional accounting practice, when identifying what was considered an overreach in the sending of requirements by the authority when presenting requests for Tax refunds and with the purpose of finding out the magnitude of the situation at the national level. national, legally justify the action of the authority, find out if it really exceeds the limits of its power and propose modifications to the refund procedure to avoid affecting the rights of taxpayers.

The situation facing the country entails tax collection pressures since we need greater economic growth; however, there must be a balance between higher collection and trust in taxpayers, as well as not affecting their rights.

Firstly, a description of the problem faced by taxpayers who submit requests for Tax refunds is made due to the complicated process and the high number of requirements that the authority requires.

Next, an analysis of the return procedure is presented, supporting the investigation in laws, regulations and jurisprudence.

Likewise, statistical information from the Tax Administration Service (SAT) portal is presented regarding refund requests, as well as statistics on the response time of the SAT regarding tax refunds.

To conclude, recommendations are offered to make the refund process more efficient and help defend the taxpayer's rights.

INTRODUCCIÓN

La presente tesis surge a raíz de la práctica profesional contable, al identificarse lo que se consideró una extralimitación en el envío de requerimientos por parte de la autoridad al presentar solicitudes de devolución de Impuestos y con el propósito de averiguar la magnitud de la situación a nivel nacional, fundamentar legalmente la actuación de la autoridad, conocer si ésta en verdad sobrepasa los límites de su potestad y proponer modificaciones al procedimiento de devoluciones para evitar la afectación a los derechos de los contribuyentes.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en el artículo 31, fracción IV la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, a partir de esto surge el derecho a la devolución de los impuestos pagados en exceso.

Este derecho proviene de principios básicos y es deber del estado respetarlos para, a su vez, hacer valer los derechos humanos de los contribuyentes.

La situación que enfrenta el país conlleva presiones recaudatorias ya que necesitamos un mayor crecimiento económico; sin embargo, debe existir un equilibrio entre una mayor recaudación y la confianza en los contribuyentes, así como la no afectación a sus derechos.

De acuerdo con cifras publicadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) la mayor fuente de ingresos tributarios provendrá del Impuesto sobre la Renta (ISR) que se cobra tanto a las personas físicas, como a las personas morales, en donde se prevé recaudar 2 billones 512,233 millones de pesos. Respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), que se relaciona con el consumo, la SHCP prevé que se obtengan recursos por 1 billón 419,457 millones de pesos; por lo tanto, el estado debe establecer los mecanismos necesarios para efectuar su devolución con eficiencia y eficacia.

La presente investigación se centra en efectuar un análisis del proceso de devoluciones de impuestos para determinar si se apegó a los principios generales del derecho; así como proponer las adecuaciones necesarias que ayuden al contribuyente a obtener su devolución de manera rápida, sencilla y con el menor gasto posible.

El impacto que tiene la investigación, es decir, la justificación de la misma se divide en los siguientes criterios propuestos por Ackroff, citados por Hernández:

Conveniencia: Hacer más eficiente y sencillo el proceso de devolución de impuestos y ayudar a la defensa de los derechos del contribuyente. Cobra mayor importancia en 2019, año en que se eliminó la compensación universal por lo que un mayor número de contribuyentes se vio obligado a pedir su devolución.

Relevancia Social: Resolver la afectación económica a los contribuyentes al no recibir su devolución correspondiente, debido a la existencia de un proceso enfocado en la forma (es decir, el número de requisitos) y no en el fondo (la legitimidad del saldo a favor), siendo los sectores a tasa del 0% (alimentos y medicinas) los más afectados, lo cual tiene un impacto directo en la economía del país.

Implicaciones Prácticas: Identificar áreas de oportunidad en el procedimiento de devoluciones de Impuestos y establecer lineamientos que limiten la actuación de las autoridades. **Valor teórico:** ampliar el panorama existente sobre los avances en materia de devoluciones que pueden servir de referencia para hacer más eficientes los procesos, en congruencia con los adelantos tecnológicos.

Utilidad Metodológica: Establecer bases para la creación de un procedimiento de devoluciones de Impuestos de aplicación general en México apegado a los principios del derecho.

En el capítulo uno se abordarán todos los lineamientos metodológicos que los cánones en la administración y en el apartado fiscal consideran, detallando paso a paso todos estos procesos que fueron llevando la investigación en la ciencia de lo fiscal, y fundamentando las líneas más importantes de toda investigación científica.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta al capítulo dos, en este apartado se hizo una fundamentación de todos los puntos científicamente relacionados con el grueso del tema denominado “MARCO TEÓRICO”; en dicho capítulo se encuentra toda la fundamentación y motivación de la investigación científica en la ciencia de lo fiscal, base primordial para correlacionar el capítulo uno con el dos, y así profundizar en la ciencia.

Retomando lo referente al capítulo tres “LOS CONFLICTOS EN MATERIA DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS” llevaremos de lo general a lo particular la normatividad y fundamentación de esta investigación en el ámbito científico y de acuerdo con la opinión doctrinal que hacen los expertos en el tema “Conflictos de las devoluciones de Impuestos y las afectaciones de la desaparición de los beneficios fiscales en los últimos dos sexenios” servirá para darle validez a la respectiva propuesta de esta investigación.

Finalmente abordamos el capítulo cuatro denominado “PROPUESTA” en el cual se realiza un análisis con enfoque en la hipótesis principal de esta investigación, que funciona como instrumento que termina por vincular con bases científicas el capítulo uno, dos y tres, este instrumento nos permite desarrollar un conocimiento específico sobre el tema de esta investigación.

Capítulo I. Fundamentos de Investigación

1.1 Objetivo General

Analizar si los cambios introducidos con base en la nueva regla de la 6ª Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 (RMF 2018) publicadas el pasado 30 de enero de 2019; han tenido un impactos positivos o negativos en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) al igual que en el Impuesto sobre la Renta (ISR); así como en la cantidad que es devuelta a los contribuyentes por concepto de estos.

1.2 Objetivos Particulares

- Conocer la exposición de motivos de los cambios a la ley del Impuesto al Valor Agregado del 2014, así como el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación donde se elimina la compensación.
- Analizar los beneficios que se tenían en el sexenio de Enrique Peña Nieto vs Andres Manuel López Obrador.
- Detallar las consecuencias financieras de las devoluciones del IVA e ISR.
- Conocer cuáles son los conflictos a las que se enfrentan los contribuyentes al momento de solicitar las devoluciones.

1.3 Instrumentos de Investigación

Como en todo proceso de investigación se hará uso del método deductivo e inductivo. En aspecto fiscal, el trabajo de campo, las encuestas y estadísticas realizadas serán los instrumentos básicos para llevar a cabo la recopilación de los datos; los cuales nos servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

1.4 Planteamiento del Problema

El IVA, como impuesto indirecto que es, debe de ser pagado por todos los contribuyentes que estén obligados al mismo; Al igual que el ISR a pesar de ser un impuesto indirecto, también tiene, una gran importancia para el funcionamiento, administración y captación de recursos del gobierno federal.

1.5 Problematización

En la actualidad, el Gobierno Federal de México busca la manera lograr un incremento en la recaudación de sus ingresos tributarios; pero, pese a las reformas y adecuaciones que se han realizado entre ellas la eliminación de la compensación universal.

Para conocer algunos de los efectos positivos y negativos de estos tratamientos especiales, centraremos nuestro estudio en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) al igual que en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); de la cual se desprenden algunas problemáticas siendo el caso de la imposibilidad de poder compensar los saldos a favor ya sean generados por IVA o por ISR en contra de los impuestos a cargo que no sean por adeudo propio.

Un ejemplo de lo anterior es la compensación de los saldos a favor de IVA vs el impuesto a cargo de ISR y retenciones generados. Al igual que en su caso es la aplicación del ISR a favor generado vs el IVA a cargo. Siendo este una afectación muy fuerte para los contribuyentes por las siguientes razones:

- Los conflictos, requisitos y largos plazos para obtener las devoluciones.
- Repercusiones financieras al momento de desembolsar un pago del impuesto teniendo impuestos a favor.
- El Criterio SCJN respecto de la Compensación de IVA emitida el pasado 15 de marzo de 2023.

En el sexenio de Enrique Peña Nieto aumentó la devolución de impuestos a empresas, toda vez que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) regresó 554.7 mil millones de pesos, lo que representa 194 por ciento más respecto a la cifra registrada en la administración de Vicente Fox Quesada, con 188.2 mil millones de pesos; también es superior en 83 por ciento con relación a los 301.9 mil millones de pesos reintegrados en la gestión de Felipe Calderón Hinojosa.

Las devoluciones se solicitan para generar un saldo a favor, principalmente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que se tramita mensualmente, o el Impuesto Sobre la Renta (ISR), que se presenta anualmente

El mayor monto corresponde a 2015, en la administración del priista Peña Nieto, con 324.9 mil millones de pesos; en esta gestión se repitió la segunda entrega más alta, con 74.5 mil millones de pesos y la tercera, por 63.4 mil millones de pesos correspondió al año 2012 en la gestión de Calderón Hinojosa.

En la gestión de Peña Nieto un millón 294 mil 922 empresarios demandaron la devolución de un billón 83 mil millones de pesos, de los cuales únicamente fueron autorizados 554.7 mil millones.

1.6 Hipótesis

La existencia de un amplio número de beneficios fiscales que se tenían anteriormente promovía un cumplimiento por parte de los contribuyentes, esto disminuida la cantidad de solicitudes de devolución, en la actualidad el número de solicitudes ha incrementado y con ello los procesos arduos que tienen que llevar a cabo los contribuyentes, esto derivado de los extensos requerimientos que el Servicios de Administración Tributaria (SAT) les emite.

1.7 Justificación

México, que por años atrajo inversiones extranjeras con exenciones tributarias, busca mejorar su recaudación en medio de una caída de su producción de petróleo, apoyada en un esfuerzo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) contra la migración de ganancias hacia países con baja carga impositiva.

Sin duda alguna la regulación fiscal en México ha tenido avances importantes hasta el punto de poder hacer nuestra declaración o consultas desde la comodidad de nuestras casas; sin embargo, que el SAT sea más eficiente no garantiza que las relaciones con los contribuyentes sean más tersas.

De hecho, la Procuraduría de Defensa del Contribuyente (PRODECON) se ha encargado de canalizar todas las quejas y dificultades que los empresarios tienen con el SAT

Uno de los principales conflictos entre los contribuyentes y el SAT se da en la negativa de devolver impuestos.

La cosa es que, según la PRODECON, el aparato administrativo de fiscalización ha endurecido sus funciones desde 2014 y especialmente en la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

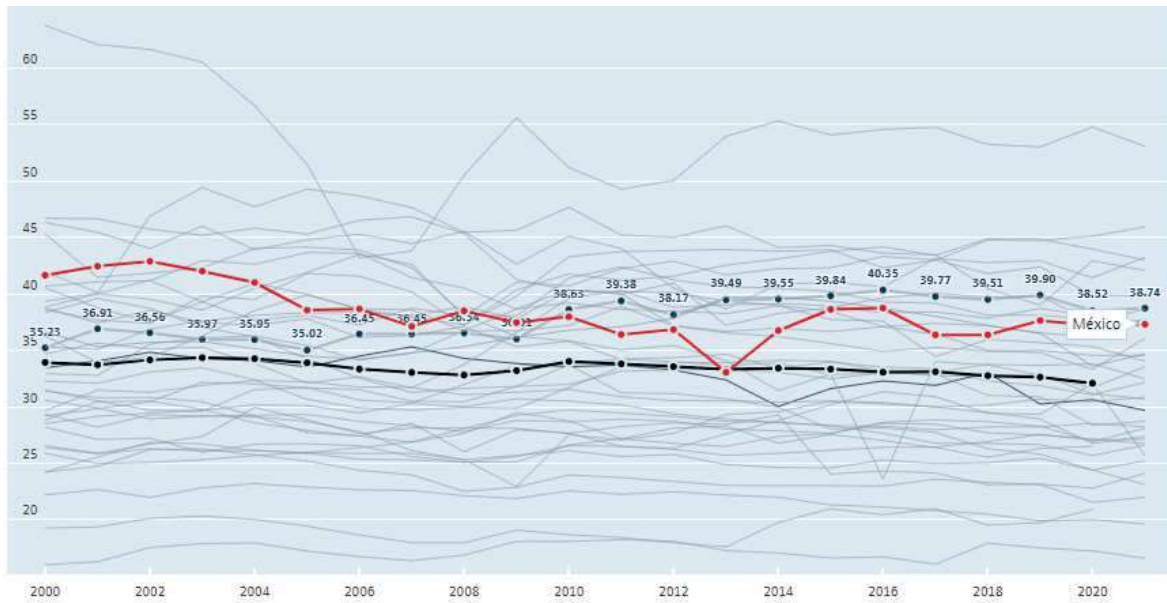
Esto resulta en que hay veces en que la autoridad ha requerido de la empresa contribuyente la presentación de ciertos requisitos, que incluso ni siquiera están contemplados en los ordenamientos legales, para la devolución de impuestos.

Es cierto que antes las autoridades podían llegar a tardar hasta 1.5 años para realizar las devoluciones, pero gracias a las modificaciones al Código Fiscal ahora se exige que la autoridad realice esta devolución de impuestos desde 90 hasta un máximo de 180 días (demasiado tiempo aún).

México, como cualquier otro país, requiere de ingresos para la operación y funcionamiento de su gobierno. Siendo sus principales fuentes de ingresos el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Existe un indicador que permite medir la eficiencia recaudatoria del IVA y compararlo en el ámbito internacional. Dicho indicador, llamado coeficiente de eficiencia mide la relación entre la recaudación observada y aquella que teóricamente se obtendría de aplicarse la tasa general sobre una base amplia con pleno cumplimiento. Conforme a este indicador, México ocupa el último lugar dentro de la OCDE y América Latina, en la medida en que en nuestro país se recauda el 35% de la recaudación potencial, mientras que en promedio de los países de la OCDE y en América Latina se recauda el 59% y 58% de la recaudación potencial, respectivamente.

Grafica 1: Impuesto al Valor Agregado



Fuente: OECD

Como consecuencia de lo anterior centraremos nuestro objeto de investigación en el Impuesto del Valor Agregado (IVA) e Impuesto Sobre la Renta (ISR), pues éste es un impuesto que tiene un amplio potencial de mejora, ya que México se encontraba lejos de acercarse a su óptimo potencial de recaudación. Por ello se hace de suma importancia el estudiar la evolución y los resultados que han tenido las modificaciones llevadas a cabo a la ley del Impuesto al Valor agregado (IVA) y los beneficios fiscales que se han tenido.

1.8 Preguntas de Investigación

¿Cuál es el motivo o el argumento, por parte de la autoridad, para la reducción de beneficios en la compensación de las devoluciones?

¿Cuáles son las repercusiones financieras de los contribuyentes ante el largo plazo de la obtención de las devoluciones?

1.9 Matriz de Congruencias Metodológicas

TÍTULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
Conflictos de las devoluciones de Impuestos y las afectaciones de la desaparición de los beneficios fiscales en los últimos dos sexenios	Analizar si los cambios introducidos con base en la nueva regla de la 6ª Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 (RMF 2018) publicadas el pasado 30 de enero de 2019; han tenido un impactos positivos o negativos en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) al igual que en el Impuesto sobre la Renta	- Conocer la exposición de motivos de los cambios a la ley del Impuesto al Valor Agregado del 2014, así como el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación donde se elimina la compensación. - Analizar los beneficios que se tenían en el sexenio de Enrique Peña Nieto vs Andres Manuel López Obrador. - Detallar las consecuencias financieras de las	¿Cuál es el motivo o el argumento, por parte de la autoridad, para la reducción de beneficios en la compensación de las devoluciones? ¿Cuáles son las repercusiones financieras de los contribuyentes ante el largo plazo de la obtención de las devoluciones?	La existencia de un amplio número de beneficios fiscales que se tenían anteriormente promovía un cumplimiento por parte de los contribuyentes ya que se promovía la compensación universal con diferentes impuestos que eran directos e indirectos, esto disminuida la cantidad de solicitudes de devolución que promovían los contribuyentes, actualmente el número de solicitudes que se presentan

TÍTULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
	(ISR); así como en la cantidad que es devuelta a los contribuyentes por concepto de estos.	devoluciones del IVA e ISR. ● Conocer cuáles son los conflictos a las que se enfrentan los contribuyentes al momento de solicitar las devoluciones.		es mayor ya que los contribuyentes necesitan la recuperación del mismo, actualmente los procesos son conflictivos para los contribuyentes esto derivado de los extensos requerimiento que el Servicios de Administración Tributaria (SAT) realiza a los contribuyentes y los largos plazos de financiamiento que los contribuyentes realizan al mismo SAT, al no obtener su

TÍTULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
				devolución de impuestos.

1.10 Materiales a Utilizar

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros
 - ii. Compendios
 - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
2. Documentación especializada
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros especializados
 - ii. Revistas especializadas
 - iii. Consultas de páginas web especializadas
 - iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
 - v. Monografía del sector privado
 - vi. Compendios sobre el ahorro informal
 - vii. Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Martínez Sampieri.

Capítulo II. Marco Teórico

2.1 Lineamientos Constitucionales del pago de Impuestos.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir a 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.

De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados principios de justicia fiscal o tributaria a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

Ahora bien, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, algunos autores como Manuel Hallivis Pelayo, ha sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.¹

A su vez, Adolfo Arrijo Vizcaino, ha señalado que la proporcionalidad tributaria implica la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.²

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado en la tesis de rubro **“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.”** que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo

¹ Citado por Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, Tax Editores, México, p. 17.

² Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, p. 248.

aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, lo que significa que los tributos deben establecerse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos.³ De esta forma, nuestro más Alto Tribunal ha considerado que la proporcionalidad tributaria se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la cual debe ser gravada en forma diferenciada, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino también en lo que se refiere al mayor o menor sacrificio.⁴

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que el principio de proporcionalidad tributaria implica que los contribuyentes, en función de su respectiva capacidad contributiva, deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza que hubiere gravado el legislador para efectos de contribuir al gasto público.

Por tanto, la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función de la capacidad del individuo para poder soportar la obligación de pagar los impuestos.⁵

Una vez precisado lo anterior, debe señalarse que una de las premisas básicas sobre la cual Adam Smith fundamentó el principio de proporcionalidad fue el de que la carga fiscal no debe fijarse solamente en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, pues ésta debe incidir únicamente sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento, a fin de que el tributo no se vuelva confiscatorio.

De dicha postura pueden desprenderse dos aspectos fundamentales, por una parte, el de la capacidad contributiva y, por la otra, el de la capacidad económica, los cuales no deben tomarse como sinónimos, ya que representan cuestiones diversas,

³ Esta tesis la sustentó el Tribunal Pleno en la séptima época y se encuentra publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo 187-192, primera parte, p. 113.

⁴ Estas consideraciones se desprenden de la tesis jurisprudencial P./J. 10/2003 de rubro **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”** que fue aprobada por el Tribunal Pleno en la novena época y que aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, p. 144.

⁵ Tipke, K. y Lang, K. Steuerrecht, Ed. Otto Schmidt, Köln, 1991, p. 57.

tal como lo sostiene Marco César García Bueno, en su artículo “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, al señalar:

“La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva. Su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas. [...] Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto [...] un sustento económico, una riqueza disponible. Y sobre todo la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes. [...] Lo que la capacidad contributiva exige, en su carácter material de la tributación, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación. El legislador, en ningún momento está autorizado para establecer cargas tributarias donde éstas no se manifiestan. Así la presencia de una renta, patrimonio o un índice de gasto, exteriorizan movimientos de riqueza de los gobernados y presumen su aptitud contributiva.”⁶

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que la capacidad contributiva depende del hecho de que el contribuyente se ubique o no en la hipótesis normativa que prevé la ley, pues no será hasta el momento mismo en que se materialice la manifestación de riqueza que gravó el legislador, cuando se cause el impuesto; es decir, se trata de una ficción jurídica que se previó a efecto de que los gobernados contribuyan al gasto público; mientras que la capacidad económica surge más de la

⁶ García Bueno, Marco César, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

realidad, esto es, de una manifestación fáctica que le permite tener a la persona un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo haber sido gravada o no.

A este respecto, debe señalarse que algunos autores han considerado que la capacidad contributiva debe traducirse cuantitativamente en la base imponible del impuesto; pero para poder llegar a eso deben tenerse en cuenta dos principios fundamentales, por una parte, el principio del neto objetivo, en donde la base imponible va a ser igual a la renta neta, es decir, a la que resulta de disminuir de los ingresos procedentes de la actividad productiva las deducciones autorizadas por el legislador y, por la otra, el principio del neto subjetivo, en donde la base imponible es algo más que la renta neta, se trata de la renta disponible para el consumo, para el ahorro o la inversión. En este caso, para poder determinar la renta disponible, se prevé que una vez determinada la renta neta, se permita la deducción de ciertos gastos privados (ajenos a la obtención de rendimientos), que son inevitables para el sujeto pasivo y, por ello, disminuyen la capacidad del gobernado para contribuir a los gastos públicos.⁷

De esta forma la capacidad contributiva subjetiva, de donde deriva el concepto del mínimo vital, implica que todos aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no formen parte de lo que debemos considerar capacidad contributiva.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que este beneficio lo puede otorgar el legislador de dos maneras, por una parte, al gravar únicamente aquella parte de los ingresos que no se encuentran destinados a la subsistencia del individuo o de sus familiares; o bien, a través de la disminución de aquellos gastos en que hubieran incurrido los gobernados para poder subsistir, a fin de obtener la base gravable o renta disponible; sin embargo, debe precisarse que los efectos que le imprima el legislador en uno u otro caso no son los mismos. Lo anterior obedece a que si el Congreso de la Unión grava los ingresos una vez que se hubiera disminuido aquella parte de los mismos que fueron utilizados para cubrir las necesidades más

⁷ Para mayor información en este aspecto se recomienda consultar García Frías Ángeles, Balance de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán, Revista Española de Derecho Financiero, Thomson Civitas, tomo 122, abril-junio de 2004.

elementales de los gobernados o de sus familias, la ventaja que podría llegar a tener el contribuyente sería infinitamente superior a si el beneficio lo otorga el Legislador Federal a través de deducciones, ya que en ese caso, esas erogaciones se disminuyen de los ingresos acumulables a fin de determinar la base gravable, a la cual se le tiene que aplicar la tarifa que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que implica que el beneficio efectivo que pueda tener el gobernado, no va a ser al cien por ciento, sino el que resulte de aplicar la tasa respectiva.

2.2 Principios Tributarios

Adicional al principio “Nullum tributum sine lege”, el postulado contenido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución General contiene los principios de Justicia Fiscal o Tributaria, como son: generalidad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y sin duda uno de los más sobresalientes “principio de Legalidad”, principio éste último sobre el cual profundizaremos en adelante, debido a que consideramos contiene elementos que deben respetarse en la creación de la ley tributaria.

Principio de Generalidad.

Este principio toma como punta de lanza los elementos que de manera general debe cumplir cualquier ley, y consiste en que la ley tributaria debe ser abstracta e impersonal, es decir, la ley tributaria debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, partiendo del supuesto de que todos debemos contribuir con el gasto público.

Principio de Destino al Gasto Público.

Ningún ordenamiento jurídico aclara qué debe entenderse por “gasto público”, de modo que para conocer el sentido de tal expresión consideramos pertinente acudir a la más reconocida doctrina nacional y, sin duda, a lo expresado por nuestro más alto tribunal.

Al respecto, el reconocido administrativista Gabino Fraga, sostiene:

“por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de necesidad individual”⁸

El Dr. Rodríguez Lobato, adiciona:

“los gastos en que incurre el Estado o el personal al servicio del mismo para cubrir necesidades particulares en el desempeño de sus funciones públicas no satisfacen necesidades colectivas, sino individuales y, sin embargo, también debe considerarse gasto público. Por ejemplo, los gastos de transporte, hospedaje y alimentación en que incurre el personal al que se encarga la práctica de una visita domiciliaria a un contribuyente para verificar su situación fiscal”⁹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado: “GASTOS PUBLICOS. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos”¹⁰.

Principio de Proporcionalidad Tributaria.

Previo al señalamiento que merece el Principio de Proporcionalidad Tributaria es conveniente apuntar que por interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han equiparado los vocablos de proporcionalidad y de equidad con los de capacidad contributiva e igualdad, motivo por el cual cuando hacemos referencia a los principios proporcionalidad y equidad, entiéndase que el eco nos lleva a la capacidad contributiva e igualdad, respectivamente.

En relación con el Principio de Proporcionalidad Tributaria, algunos autores, como Manuel Hallivis Pelayo¹¹, han sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus

⁸ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, México, Porrúa, 2009, Pág. 326

⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, México, Oxford, 2009, Pág. 103

¹⁰ Segunda Sala. Apéndice de 1995, Quinta Epoca. Tomo III, Parte SCJN. Pág. 341. Tesis de Jurisprudencia

¹¹ Citado por Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México, p. 17

ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

A su vez, Adolfo Arrijo Vizcaino¹² ha señalado que la proporcionalidad tributaria implica la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados. Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que el principio de proporcionalidad tributaria implica que los contribuyentes, en función de su respectiva capacidad contributiva, deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza que hubiere gravado el legislador para efectos de contribuir al gasto público.

Una vez precisado lo anterior, debe señalarse que una de las premisas básicas sobre la cual Adam Smith¹³ fundamentó el Principio de Proporcionalidad fue el de que la carga fiscal no debe fijarse solamente en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, pues ésta debe incidir únicamente sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento, a fin de que el tributo no se vuelva confiscatorio.

Principio de Equidad Tributaria.

Consiste en dar un tratamiento igual ante la ley tributaria a sujetos pasivos que se encuentren en situaciones o circunstancias parecidas y un tratamiento distinto a sujetos pasivos bajo condiciones desiguales; con la particularidad que no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al principio, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

¹² ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Themis, 1997, Pág. 248.

¹³ Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica, México, 1999, pp. 726-728.

Principio de Legalidad Tributaria.

Hablar de legalidad es hablar de uno de los principios constitucionales que tienen aplicación en casi todos los campos del derecho; el principio de legalidad se debe deducir de la interpretación conjunta al segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Constitución General cuando señala: “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”, y del primer párrafo del artículo 16 de la misma constitución cuando indica: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

Tributariamente, el Principio de Legalidad lo encontramos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, cuando indica: “de la manera que lo dispongan las leyes”, esto comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de Legalidad Administrativa, o también llamado preeminencia de la Ley y la Reserva de Ley.

Mientras el Principio de Legalidad Administrativa presupone que la autoridad administrativa limite su actuar a lo que se encuentra previsto en la ley, la Reserva de Ley concibe como función principal el delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley; con la atenuante de que no todos los elementos referentes a la materia tributaria deben ser regulados por la ley, sino únicamente los elementos esenciales, situándonos de esta manera ante una reserva de ley relativa.

En efecto, la doctrina y el Poder Judicial han distinguido entre Reserva de Ley absoluta y relativa, si la Reserva de Ley es absoluta se deberán regular todos y cada uno de los aspectos de materia reservada a través de la Ley o, en su caso, normas con valor y rango de Ley; si la reserva de Ley es relativa, se exigirá la presencia de una Ley o disposición con rango legal solamente para determinar los elementos esenciales o fundamentales de la contribución establecida.

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía...En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.”¹⁴

Estos elementos esenciales, de acuerdo a la legislación vigente (artículo 5 del Código Fiscal de la Federación) son sujeto, objeto, base y tasa y recientemente por criterio jurisprudencial se ha establecido que la época de pago debe también encontrarse prevista en el cuerpo legal de las contribuciones.

Iniciación y terminación de vigencia de la norma tributaria mexicana.

Una vez creada la ley conforme a los principios constitucionales previamente acotados, es importante señalar o conocer el inicio y terminación de su vigencia (límite temporal), ya que en estos aspectos la ley tributaria también sigue ciertos principios.

En cuanto al inicio de vigencia de las leyes tributarias, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 7 establece que las leyes tributarias, los reglamentos, así como las disposiciones administrativas de carácter general iniciarán su vigencia en

¹⁴ Tesis aislada XLII/2006 aprobada por el Tribunal Pleno, el dieciocho de abril de 2006.

toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

Respecto a la iniciación de vigencia de las leyes de contenido general (no tributario), el Código Civil Federal, como norma general reguladora, en el artículo 3 señala dos formas mediante las cuales puede entrar en vigor una ley, la primera de ellas está contenida en el párrafo primero cuando determina que “las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial”, esto es a lo que la doctrina he denominado “vacatio legis”, porque entra en vigor no de forma inmediata sino a partir de una fecha cierta en todo el territorio nacional, en el caso 3 días después.

El segundo párrafo del artículo en cita describe otro sistema para el comienzo de la vigencia de las leyes, calificado por la doctrina como sucesivo, según este sistema se demorará un día más para la entrada en vigor cada vez que nos alejemos 40 kilómetros del lugar donde se ha publicado la norma en cuestión. Sin embargo gracias a los avances científicos y tecnológicos este mecanismo a la fecha ha quedado en desuso, dado que prácticamente al momento de la publicación las normas se pueden consultar por vías oficiales o electrónicas.

Analizando de manera integral el sistema de iniciación de vigencia podemos decir que gozamos de un sistema mixto, el primer sistema podríamos llamarlo simultaneo ya que prevé el inicio de vigencia de la ley en todo el país al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y el segundo prevé la posibilidad de que la propia ley lleve implícita una fecha específica para comenzar a surtir sus efectos “vacatio legis”, generalmente ésta fecha posterior para iniciar la vigencia de la ley la encontramos en los artículos de carácter transitorio.

En lo particular, respecto de leyes tributarias, se considera que el sistema simultaneo no es el más conveniente cuando hablamos del comienzo de la obligación de disposiciones generales de carácter fiscal que imponen cargas a los contribuyentes, toda vez que éstos, en la gran mayoría de los casos, no conocen el alcance de dichas disposiciones, por lo que es más aceptable que se dé un periodo

determinado para la entrada en vigor de este tipo de normas, siendo el más adecuado, por consiguiente, el sistema de “vacatio legis”, con el que no se pierde la certeza del momento en que entra en vigor, ya que éste es mencionado en la norma correspondiente, pero se le concede un tiempo prudente tanto al contribuyente como a la autoridad para el estudio de los alcances de la misma, viéndose beneficiados los dos sujetos, activo y pasivo, de la relación jurídico tributaria.

Referente al cese de la vigencia de las leyes de carácter general (no tributarias), el Código Civil Federal en el artículo 9 determina que “La ley solo queda abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior”; supuesto que es perfectamente aplicable en el ámbito de las leyes de contenido tributario, quedando sólo por citarse el caso en el cual sea la propia norma la que establezca una fecha específica para la conclusión de sus efectos, esto es, que precise la duración temporal de su efectividad.

El texto del Código Civil Federal cuando señala que la ley solo puede ser derogada o abrogada por otra posterior que así lo declare o cuando contengan cuestiones incompatibles, nos permite definir que existe derogación expresa y derogación tácita, la primera de ellas ofrece mayor seguridad al eximir al interprete la aplicación de los anteriores criterios o reglas, este tipo de derogación generalmente se encuentra expresado en las disposiciones transitorias, la derogación tácita se manifiesta cuando el contenido de una norma posterior resulta incompatible con lo dictado por una anterior, surtiendo sus plenos efectos jurídicos la de más reciente creación.

2.3 Lineamientos Normativos Básicos de la Recaudación en México

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.¹⁵

La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Entre las principales definiciones están las siguientes:

Eherberg: “Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”¹⁶.

Vitti de Marco: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”¹⁷.

Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”¹⁸.

¹⁵ Rosas Aniceto, Roberto Santillán. “Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México”. Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962. p.

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Ed. México D.F. 1946, p. 33.

¹⁷ IDEM

¹⁸ IDEM

José Álvarez de Cienfuegos: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte¹⁹ ”

De las definiciones anteriores se puede ver que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir” ²⁰ . Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma. Esto es así porque los recursos obtenidos por el sector público sirven para muchos fines, siendo uno de los más importantes, para el caso de México, la redistribución del ingreso a través de diversas vías como p. ej. a través de los programas de desarrollo social.

2.4 Elementos de los Impuestos

Los elementos más importantes del impuesto son: el sujeto, el objeto, la fuente, la base, la cuota y la tasa. A continuación, se especifican cada uno de éstos.

a) Sujeto. Este puede ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos. De tal forma en México los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios.

El sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos por las leyes. Sin embargo, hay que hacer notar una diferencia entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del

¹⁹ Rosas F., Santillán L.. op. cit.

²⁰ IDEM

impuesto, ya que muchas veces se generan confusiones, como sucede por ejemplo con los impuestos indirectos. El sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto.

b) Objeto. Es la actividad o cosa que la Ley señala como el motivo del gravamen, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.

c) Fuente. Se refiere al monto de los bienes o de la riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para el pago de los impuestos. De tal forma las fuentes resultan ser el capital y el trabajo.

d) Base. Es el monto gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, otros.

e) Unidad. Es la parte alícuota, específica o monetaria que se considera de acuerdo a la ley para fijar el monto del impuesto. Por ejemplo: un kilo de arena, un litro de petróleo, un dólar americano, etc.

f) Cuota. Es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas. En caso de que la cantidad de dinero percibida sea como porcentaje por unidad entonces se está hablando de tasa. Las cuotas se pueden clasificar de la siguiente manera:

i) De derrama o contingencia. En primer lugar, se determina el monto que se pretende obtener; segundo, se determina el número de sujetos pasivos que pagarán el impuesto; y una vez determinado el monto a obtener y número de sujetos pasivos se distribuye el monto entre todos los sujetos determinando la cuota que cada uno de ellos debe pagar.

ii) Fija. Se establece la cantidad exacta que se debe pagar por unidad tributaria.

iii) Proporcional. Se establece un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.

iv) Progresiva. Esta puede ser de dos tipos: directa e indirecta. En la primera la cuota es proporcional y sólo crece la porción gravable del objeto impuesto. En el segundo caso la proporción de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base. Esta a su vez puede ser de tres tipos: a) progresividad por clases, b) progresividad por grados y, c) progresividad por coeficientes.

v) Degresiva. En ésta se establece una determinada cuota para una cierta base del impuesto, en la cual se ejerce el máximo gravamen, siendo proporcional a partir de ésta hacia arriba y estableciéndose cuotas menores de ésta hacia abajo.

vi) Regresiva. En ésta se establece un porcentaje menor a una base mayor y viceversa.

2.5. Derechos Fundamentales

Los derechos fundamentales son todos los privilegios o garantías que son inherentes a todas las personas, y que están plasmados en el ordenamiento jurídico de un país.

Los derechos fundamentales derivan directamente de los derechos humanos, por eso tienden a confundirse y usarse como sinónimos; sin embargo son dos conceptos diferentes, ya que los derechos humanos son universales mientras que los derechos fundamentales solo aplican dentro del territorio al cual pertenecen las leyes que los contemplan.

El principal documento legal que agrupa a los derechos fundamentales es la Constitución, por eso los derechos fundamentales también se conocen como derechos constitucionales.

Sin embargo, estas garantías pueden estar ampliadas en leyes más específicas, según lo que cada Estado considere necesario.

Como los derechos fundamentales derivan directamente de los derechos humanos, son muy similares. Sin embargo, su aplicación varía en función de las leyes de cada país.

De hecho, en muchas constituciones los derechos fundamentales están agrupados por categorías.

Por ejemplo, los derechos de los mexicanos se clasifican en:

Derechos de igualdad

Establece que ante las leyes de México, todos sus ciudadanos son iguales. Y que si existiera un caso excepcional se debe recurrir a las mismas leyes.

Derechos de libertad

Incluye, entre otros:

- El derecho al libre tránsito por el territorio nacional.
- El derecho a la asociación libre.
- El derecho a trabajar en cualquier oficio o profesión siempre y cuando sea de carácter lícito.
- Si alguna persona ingresa al territorio mexicano en condiciones de esclavitud, será protegido por las leyes y será considerada una persona libre.
- El derecho a la libertad de expresión.
- El derecho a la libertad de asociación, siempre y cuando sea para objetivos lícitos.

Derechos de propiedad

Son derechos vinculados con el desarrollo económico y productivo del individuo. En ese sentido, se contempla:

- El derecho a la propiedad privada.
- El derecho a acceder a la tierra y aguas dentro del territorio, con fines productivos.

Derechos de seguridad jurídica

Son las garantías que tienen todos los ciudadanos para acceder a la justicia. En ese sentido, se plantea:

- El derecho a ser notificado por escrito por las autoridades competentes en caso de que haya iniciado un proceso legal en contra de una persona.
- El derecho a la administración de justicia eficaz y rápida.

2.6 Evolución Impuestos en México

Época prehispánica y colonial.

Durante la época prehispánica la principal forma impositiva estuvo representada por el tributo²¹, el cual tuvo su origen y fundamento en la creación de los oficios y los servicios necesarios para la existencia colectiva. Sin embargo, estos tributos eran pagados en su mayor parte por las clases inferiores o macehuales (clase productora formada por artesanos, labradores y comerciantes), los cuales servían para sostener a las clases dirigentes (gobernantes, sacerdotes y guerreros).

El tributo lo recibían principalmente los señores universales, los señores particulares, los nobles, las comunidades (compuestas por barrios mayores y menores y cuyo tributo se destinaba al sostenimiento de los magistrados y funcionarios), los templos y la milicia.

El tributo consistía en prestaciones materiales, las cuales dependían de la actividad a la que se dedicara el individuo, y prestaciones personales tales como servicios o trabajo. Éstas tenían carácter fundamentalmente colectivo (es decir por pueblos, barrios o grupos) y eran otorgadas principalmente por los labradores. Entre los principales productos que los labradores daban en tributo se encontraban el maíz, frijol, cacao, algodón y otros productos de la tierra, además de frutos, peces y otros animales.

²¹ Las cargas eran de dos tipos: ordinarias y extraordinarias. Las ordinarias podían ser religiosas – prestaciones para el sostenimiento del culto- o civiles –prestaciones para caciques, alcaldes y gobernantes-. Mientras que por su parte las extraordinarias se destinaban fundamentalmente para las necesidades colectivas transitorias y para obras públicas. Fuente: Miranda José, “El tributo indígena en Nva. España” p.

Un elemento que no se debe ignorar es que entre los indígenas nunca existió un sistema tributario uniforme, ya que unas veces se les podía exigir una determinada cantidad y otras otra diferente, así igual entre comunidades diferentes o similares eran diferentes las cantidades exigidas, al parecer lo único que se consideraba con base en el tributo era la posibilidad de dar lo que se pedía.

Al llegar la conquista española el tributo prehispánico no sufrió grandes modificaciones, más bien se fue acomodando a las normas europeas en forma gradual, de tal modo que durante el siglo XVI éste seguiría manteniendo sus principales características consistiendo en prestaciones materiales y servicios, así como conservando los plazos indígenas de ochenta días, medio año, etc²²

Durante la época de la conquista se establecieron nuevos tributos, siendo éstos de dos tipos:

a) Directos

- Moneda foránea, capitación que el rey cobraba en reconocimiento de señorío.
- Aljamas o morerías, capitaciones que pesaban sobre los judíos y los moros en territorio castellano.
- Fonsadera, contribución para los gastos de guerra que pagaban por la exención militar los obligados a prestarlo.
- Otros de menos importancia, como los yantares, la facendera, la anubda y el chapín de la reina.

b) Indirectos

- La alcabala,
- El almojarifazgo, tributo que gravaba las mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos o de éstos a Castilla.
- Los de portazgo, pontazgo y barcaje, y
- Otros más leves, como el montazgo. La asadura, etc.

²² Miranda, José, "El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI". Ed. El Colegio de México, , 1er reimpresión, México, 1980.

La alcabala fue una de las figuras más importantes y antiguas de la hacienda de la Nueva España. Ésta se aplicó a partir del año de 1571 y se prolongó hasta los primeros años de vida independiente de México; aún después de la Revolución de 1910-17 persistían prácticas alcabalatorias por el tránsito de mercancías entre estados de la Federación.

La alcábala era una renta real que se cobraba sobre el valor de todas las cosas, muebles, inmuebles y semovientes que se vendían o permutaban, es decir, era un impuesto que gravaba todas las transacciones mercantiles y que era trasladable hasta el comprador final, por lo tanto, se le considera un impuesto indirecto.

Existían tres sistemas en el cobro de las alcabalas:

- Administración directa por funcionarios reales.
- Arrendamiento a particulares.
- Encabezamiento por parte de determinados organismos, tales como los ayuntamientos y los consulados de comercios.

Entre los bienes que debían pagar alcabala se encontraban todas las ventas o trueques, no importa si se trata de primera venta, segunda, tercera, etc., todas y cada una de ellas debía pagarla. Esto nos da una idea de lo injusto de este impuesto para las clases más pobres. Sin embargo, a partir de 1571 se comienzan a otorgar exenciones sobre ciertos artículos de consumo masivo, tales como maíz u otros granos y semillas, así como todas aquellas mercancías cuyo valor global fuera inferior a cierta cantidad. Para el resto de los bienes sí se pagaba alcabala, siendo ésta por lo general de seis por ciento.

La alcabala era un pago obligatorio para todo tipo de personas, sin embargo, también existían ciertas excepciones, como lo eran las viudas y huérfanos que trabajaban para su propio sostenimiento, así como los tejedores del partido de Tepeaca, por considerar que éstos eran muy pobres.

A pesar de que existía una tasa fija por concepto de alcabala, en la mayoría de las ocasiones los obrajes estaban concertados, es decir, se pagaba anualmente un monto fijo que reflejaba el valor estimado de la producción anual comercializada.

A partir del bando del 8 de octubre de 1780 la tasa general por concepto de alcabala se elevó al ocho por ciento.

El sistema tributario desde la independencia hasta la revolución.

A partir de que México logró su independencia ha habido una lucha intensa por obtener el poder, por lo mismo los partidos políticos han recogido los marcos ideológicos existentes y los han transformado en decisiones fiscales que han obedecido a un objetivo determinado en ciertos momentos históricos.

Al lograr México su independencia su sistema hacendario fue en los hechos muy similar al que regía en la Nueva España. De tal forma siguieron funcionando los estancos.²³ Sin embargo, este tipo de imposición favorecía más bien a las clases ricas que a los pobres (la mayoría), debido a que éstos detentaban el poder y no podían ver trastocados sus intereses económicos. Básicamente durante el siglo XIX existieron impuestos que afectaban solamente a ciertas industrias como lo son las de hilados y tejidos, tabacos y alcoholes. En cambio, existieron amplios impuestos que gravaban el comercio exterior y el comercio interior mediante las alcabalas.

Además, se puede ver también que México vivió un periodo de gran desorden político, económico y social en esos primeros años de vida independiente, lo cual ocasionaría a su vez un gran desorden fiscal. En 1846 el presidente Valentín Gómez Farías emitió un decreto por el cual ordenó suprimir las alcabalas, debido a que éstas tenían un efecto negativo sobre la industria comercial, agrícola y fabril. A partir de la promulgación de la Constitución de 1857 se estableció en su artículo 124 la supresión de las alcabalas.

Posteriormente la política fiscal juarista tuvo como fundamento introducir reformas paulatinas que fortalecieran la economía del país basada en una Constitución netamente liberal. Entre las principales acciones fiscales realizadas en este periodo se encuentran: transformar el antiguo impuesto del papel sellado en sellos móviles (estampilla), se abolieron las tarifas que encarecieron los artículos extranjeros y se

²³ El advenimiento del régimen de Porfirio Díaz llevó a pique las ideas de corte social que se habían engendrado previamente, de tal forma el ministro de Hacienda Ives Limantour optó más bien por una política impositiva de tipo regresiva derechos de pulquerías, lanzas, anatas de empleos, novenos de diezmos, etc.

eliminaron los gravámenes sobre exportaciones que dañaban a la producción nacional, con relación a la minería: libre exportación de la plata en pasta, libre exportación de mineral de piedra y polvillos, recuperación por el gobierno de las casas de moneda dadas en arrendamiento, supresión de los impuestos a la minería y establecimiento de un impuesto único sobre utilidades mineras.

La implementación del ISR en México como resultado de la influencia de las ideas socialistas nacidas de la Revolución proviene de un lento proceso que se origina en 1810.

No obstante, se puede considerar a Matías Romero como el precursor del ISR, argumentando que “una sola contribución directa general, impuesta sobre la propiedad raíz y el capital mobiliario sería más equitativa y produciría más recursos al erario público que las que ahora se cobran”.

Sin embargo, no fue posible implantar el ISR en este periodo debido a que el veto al clero y a la aristocracia semifeudal solo habían logrado el fortalecimiento de la pequeña burguesía, y éste por supuesto adoptó el sistema fiscal de acuerdo con sus intereses.

El advenimiento del régimen de Porfirio Díaz llevó a pique las ideas de corte social que se habían engendrado previamente, de tal forma el ministro de Hacienda Ives Limantour optó más bien por una política impositiva de tipo regresiva.

Uno de los principales personajes que abogaron por un sistema fiscal más justo fue Ricardo Flores Magón, quien señalaba que existía una terrible desigualdad entre capital y trabajo, y que ésta era fomentada por el sistema fiscal vigente, por lo tanto, se requería gravar al capital e implementar la progresividad en la imposición, ya que de esta forma se lograría abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza. Sin embargo, este tipo de sistema fiscal progresivo no sería posible sino hasta algunos años después de terminada la Revolución. De tal forma, durante el gobierno del presidente Plutarco Elías Calles se dio el primer paso en este sentido al adoptar el Impuesto sobre la Renta (ISR).

Durante la Revolución Mexicana no se hizo ningún cambio fundamental al sistema tributario, sino más bien se optó por conllevar el sistema porfirista de tipo regresivo. Tal fue la situación incluso durante el gobierno de Francisco I. Madero. Su ministro de Hacienda se mostró fiel admirador de Limantour y de su sistema impositivo. Sin embargo, la Constitución Política de 1917 representó la síntesis política de la Revolución, al adoptar un tipo de Estado Intervencionista, preocupado por las causas populares y sociales. Pero a pesar de ello todavía existieron problemas, ya que este nuevo sistema fiscal no fue muy adecuado, ya que mantenía aspectos del sistema porfirista y sobre todo gravaba de igual manera a sujetos con diferente capacidad de económica²⁴.

El sistema tributario posrevolucionario.

El sistema tributario mexicano se ha caracterizado desde sus inicios por contar con gran número de impuestos, no obstante, esto, la efectividad recaudatoria ha sido mínima fundamentalmente por los conflictos internos que habían agobiado al país desde su independencia hasta el final de la revolución.

A partir de la revolución de 1910 y su sustento en la Constitución Política de 1917, el sistema tributario se modernizó en gran medida a lo largo del siglo XX. Durante éste se han realizado varias rondas de reformas tributarias, cuyo fin ha sido adaptarlo a las necesidades del país.

Con relación a la industria durante el periodo de 1917 a 1940 se crearon 28 impuestos:

²⁴ Resendiz, Eduardo, "Política e impuestos, visión histórica". Ed. Miguel Angel Porrúa, primera edición, México D.F: 1989.

Tabla 1-1 Creación de impuestos en el periodo 1917-1940

Concepto	Creados	Desaparecidos	Vigentes
Impuestos específicos	22	11	11
Petróleo (1917)	9	2	7
Energía eléctrica (1917, 1932, 1934)	3	2	1
Azúcar (1927, 1931, 1934, 1938)	4	3	1
Cerillos y fósforos (1917, 1931)	2	1	1
Producción de sal (1925, 1934)	2	1	1
Bebidas gaseosas (1924, 1931)	2	2	---
Impuestos generales	3	---	3
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
10% adicional (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1

Fuente: Servín Armando, "Evolución técnica del sistema impositivo federal"

Durante el periodo citado se crearon gravámenes de tipo general y gravámenes específicos, en algunos casos estos fundamentaron su existencia debido a su productividad, como por ejemplo en petróleo, tabacos, gasolina, alcoholes, etc., sin embargo, en otros casos no se ve ninguna razón especial para su establecimiento.

Se desprenden tres conclusiones importantes:

1. Existió un impuesto vertebral que abarca todas las actividades de la industria.
2. Los impuestos específicos solamente afectaron unas cuantas industrias como la del petróleo, azúcar, energía eléctrica, etc.
3. Entre los principales progresos en este periodo se encuentran la supresión de los impuestos a las industrias de hilados y tejidos y de bebidas gaseosas.

En lo que toca al comercio en el periodo previo a 1917 existían muy pocos gravámenes, limitándose exclusivamente a los impuestos sobre importaciones y exportaciones, así como los recargos a las importaciones y exportaciones por vía postal²⁵.

En el periodo de 1917 a 1940 se crearon 18 impuestos. En la siguiente tabla se ilustra esto:

²⁵ Servín, Armando "Evolución técnica del sistema impositivo federal". FCE, primer edición, 1964.

Tabla 1-2 Impuestos al comercio creados en el periodo 1917-1940

Concepto	Creados	Desaparecidos	Vigentes
Impuestos generales	10	3	7
Adic. A los derechos de importación (1920, 1926, 1929)	3	1	2
Adic. A los derechos de exportación (1920, 1926, 1929)	3	2	1
12% s/valor aforo (1938)	1	---	1
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1
10% adicional (1924)	1	---	1
Impuestos específicos	8	5	3
Avisos y anuncios (1917)	1	1	---
Importaciones, bebidas y perfumes (1921, 1925)	2	2	---
10% s/entradas brutas Lotería Nacional (1923)	1	1	---
Expendios de bebidas alcohólicas (1933)	1	---	1
Radiodifusoras (1933)	1	---	1
Compraventa alcoholes (1937)	1	1	---
Consumo de algodón (1938)	1	---	1

Fuente: Armando Servín, "Evolución técnica del sistema impositivo federal"

Con relación a la agricultura hasta antes de 1917 no existían impuestos en este rubro salvo en caza y buceo y uso y aprovechamiento de aguas federales. Pero a partir de 1917 y hasta 1940 se crearon 10 impuestos de la siguiente forma:

Tabla 1-3 Impuestos a la agricultura creados en el periodo 1917-1940

Concepto	Creados	Desaparecidos	Vigentes
Impuestos generales	2	---	2
Impuesto sobre la renta (1924)	1	---	1
Superprovecho (1940)	1	---	1
Impuestos específicos	7	4	3
Madera y bosques (1925)	1	---	1
Guano, nitratos etc. (1925)	1	1	---
Exportación de henequén (1930)	1	---	1
Fertilizantes (1930)	1	1	---
Henequén (1931, 1938)	2	2	---
Explotaciones forestales (1936)	1	---	1

Fuente: Armando Servín, "Evolución técnica del sistema impositivo federal".

Durante las décadas de 1940 y 1950 se vieron claros indicios de que el sistema tributario mexicano presentaba problemas, fundamentalmente porque los ingresos tributarios eran muy bajos, de hecho, se encontraban muy por debajo del nivel de otros países de similar desarrollo y estructura económica, como Cuba, Chile, Ecuador y Venezuela con 14%, 17%, 20% y 23% respectivamente de ingresos tributarios respecto al total.

En el periodo 1944-48 la captación por ingresos ordinarios con respecto al ingreso nacional fue del 6.6%. Sin embargo, durante este periodo el factor común fue el estancamiento de los ingresos tributarios respecto a los ingresos totales. Por lo tanto, se hizo necesario en los años de 1948 y 49 realizar diversas reformas fiscales, a fin de lograr mayor progresividad y equidad al sistema fiscal. Entre las principales reformas adoptadas en este periodo se encuentran:

- Sustitución del impuesto del timbre por el de ingresos mercantiles.
- Modificaciones al Impuesto sobre la Renta.
- Creación del impuesto sobre utilidades excedentes y de la sobretasa adicional del 15% sobre exportaciones.

Como resultado de lo anterior se logró que en 1952 los ingresos per cápita del gobierno federal fueran de 182 pesos, sin embargo, para el año siguiente estos se redujeron a 159 pesos. Por su parte, los negocios con ingresos anuales entre 100 mil y 499 mil pesos pagaron en promedio 4.0% de sus ingresos en impuestos, las empresas entre 500 mil y 1 millón pagaron 4.2% y las empresas con más de un millón de pesos pagaron el 8.6%²⁶.

Este periodo se caracterizó por que los ingresos tributarios en su gran mayoría (78%) correspondían a impuestos indirectos, mientras que tan solo los impuestos directos representaron el 22%. Esto nos da una idea de lo poco equitativo de esta estructura fiscal, ya que los grupos de menores ingresos contribuyeron en gran medida a la carga fiscal vía impuestos indirectos.

²⁶ Martinez, Ifigenia, "Política fiscal de México" Manuales Universitarios, Escuela Nacional de Economía, UNAM, Primer edición, 1964

Durante el periodo 1955-72, se pretendió adaptar el sistema impositivo de acuerdo con las necesidades de industrialización del país. Para tal efecto se sustituyeron gran cantidad de impuestos sobre la producción y ventas por un impuesto sobre ingresos mercantiles, así como modificar el ISR, estableciendo cierto gravamen de acuerdo con el ingreso total, sin importar su fuente, además se establecieron regímenes especiales sobre ciertos sectores. Entre los principales cambios realizados al sistema tributario durante el sexenio de Luis Echeverría se encuentran medidas que pretendían perfeccionar la integración de la base del ISR empresarial, así como la elevación de la tasa del ISR personal, gravando con 50 por ciento los ingresos anuales superiores a 150 mil pesos. Además, se elevó la tasa del Impuesto Federal sobre Ingresos mercantiles, se incrementó la tasa que afecta a los ingresos de Pemex y se creó un nuevo impuesto para el consumo de gasolina; así mismo se incrementó la tasa de los impuestos especiales.²⁷

En el periodo 1978-81 se realizó una segunda ronda de reformas tributarias, cuyo principal objetivo fue combatir los efectos distributivos adversos de la inflación, además de reducir las distorsiones implicadas por el efecto cascada del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Entre las principales reformas de esta época se encuentran:

²⁷ Tello Carlos, "La política económica en México 1970-1976", ed. Siglo XXI, 11ª edición, México D.F., 1993, p. 201.

Impuesto sobre la renta	• Revisión del esquema impositivo para corregir en el impuesto sobre la renta de personas físicas los efectos de la inflación y algunos de los sesgos regresivos pertenecientes a la reforma anterior. • Revisión de los impuestos sobre ganancias de capital, reconociendo su carácter no recuperable y gravando sólo su impacto sobre el ingreso permanente. Asimismo, se ajustaron el valor y las reinversiones en activos para tener en consideración los aumentos generales de precios.
Impuesto sobre ventas	• Introducción del impuesto al Valor Agregado y eliminación del Impuesto sobre Ventas, 400 impuestos municipales y estatales 30 impuestos específicos de carácter federal.

Fuente: Aspe Armella Pedro, "El camino mexicano de la transformación económica". FCE. Segunda edición. México, 1993.

2.7 Principales Impuestos en México

Existen fundamentalmente dos clasificaciones de los impuestos. La primera de ellas los clasifica en directos e indirectos. De acuerdo al criterio administrativo los impuestos directos son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto, por lo tanto, no es posible que se presente el fenómeno de la traslación. De acuerdo al criterio de la repercusión, el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente suprimiendo a todo tipo de intermediarios entre el pagador y el fisco. Un ejemplo de impuestos directos en México es el Impuesto Sobre la Renta.

Éstos impuestos pueden clasificarse a su vez en personales y en reales. Los personales son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.

Ventajas.

- a) Aseguran al Estado una cierta renta conocida y manejada de antemano.
- b) Se puede aplicar mejor una política de redistribución del ingreso.

c) En tiempo de crisis, aunque su quantum decrece, lo es en un menor grado que los impuestos indirectos.

Desventajas:

a) Son muy sensibles a los contribuyentes.

b) Son poco elásticos, y por lo tanto aumentan muy poco en épocas de prosperidad.

c) Se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales.

d) Son poco productivos.

e) El contribuyente es más estricto al juzgar los gastos del Estado.

f) Estos impuestos dejan de gravar a un gran sector social.

Los impuestos indirectos 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. Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipos²⁸ :

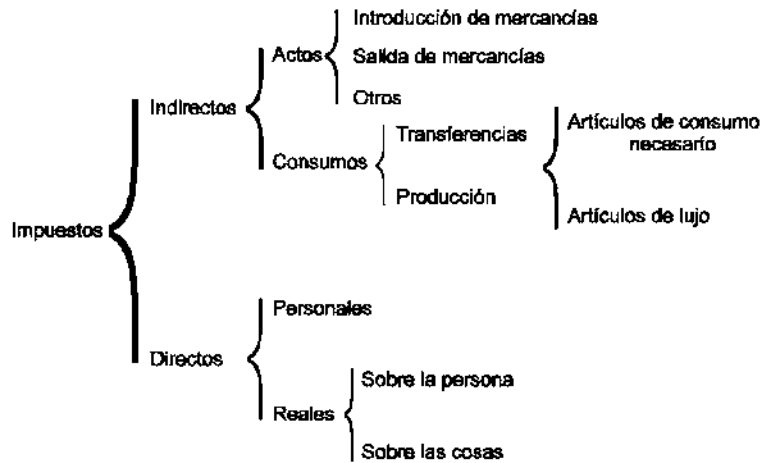
- Multifásicos. Gravan todas las etapas del proceso de compra-venta.
- Monofásicos. Gravan solamente una etapa del proceso. Éstos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuestos al valor agregado.

Los impuestos indirectos se pueden clasificar también como impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo. En el primer caso tenemos por ejemplo, los impuestos sobre la importación y la exportación.

Entre los principales impuestos indirectos aplicados en México se encuentran el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

²⁸ Arriaga Enrique, "Finanzas públicas en México", p. 99

Figura 1-1
Clasificación de los impuestos



Fuente: Ernesto Flores, 1972

Ventajas

- a) Son poco perceptibles
- b) Se confunden con el precio de venta.
- c) Gravan a todo el sector poblacional, aún extranjeros.
- d) Son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir el bien para no pagar el impuesto.
- e) El causante paga el impuesto en el momento en el que es más cómodo para él.

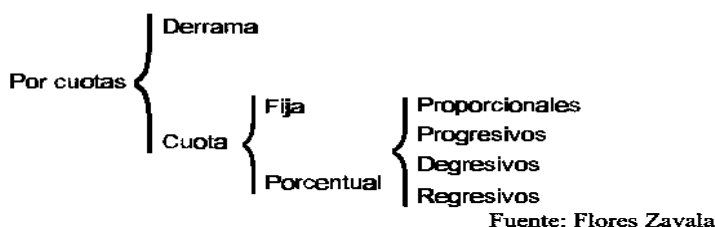
Sin embargo, hay que aclarar que no es totalmente cierto el caso de los incisos d) y e) en el sentido de que ciertos bienes de primera necesidad se tienen que adquirir en forma casi obligatoria por los consumidores.

Desventajas

- a) Recaen más sobre las clases pobres.
- b) No tienen la misma fuerza que los directos en tiempos de crisis, crean déficit agravando aún más la crisis.
- c) Los gastos de recaudación son muy elevados.

La segunda clasificación de importancia es por cuotas, es decir, se establece una cantidad monetaria por el bien o servicio, la cual puede ser fija (por ejemplo \$10.00) o porcentual (por ejemplo 10% sobre el valor del bien). Ésta última puede ser varios tipos²⁹ y es de gran importancia determinar cuál de ellas se va a utilizar ya que esto determinará los resultados en la política fiscal y en la distribución del ingreso.

Figura 1-2
Clasificación por cuotas



Principales Impuestos:

- Impuesto Sobre la Renta
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuestos Sobre el Patrimonio.
- Impuesto especial sobre producción y servicios
- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- Impuestos al Comercio Exterior
- Impuestos Sobre Nóminas y Asimilables.
- Impuestos Ecol
- ógicos.

Capítulo III. Los conflictos en materia devoluciones de Impuestos

Toda investigación requiere orden y cuidado, una investigación científica debe tener elementos importantes por ejemplo el sustentar y motivar la ciencia de lo fiscal pero también surtirá efecto importante el desarrollo técnico de todo proceso encaminado a los “Conflictos de las devoluciones de Impuestos y las afectaciones de la desaparición de los beneficios fiscales en los últimos dos sexenios”, para ello abordaremos puntos importantes para garantizar la ciencia de lo fiscal involucrada en este trabajo de investigación en éste capítulo III.

²⁹ IDEM. Pág. 4, elementos del impuesto

3.1 Impuesto al Valor Agregado

Antecedentes:

El objetivo es explicar el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) en México que entró en vigor en 1980 cuando sustituyó al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (en adelante ISIM), vigente desde 1948. Para ello, se pone atención en los problemas políticos que la federación enfrentó con los estados en relación con la distribución de las facultades tributarias y el proceso de centralización tributaria del comercio y la industria, así como con los contribuyentes en tanto agentes económico-políticos capaces de incidir en el fenómeno fiscal. Para entender este tema, así como la problemática que guio la elaboración de esta investigación, es necesario plantear algunas anotaciones previas.

Con el establecimiento del ISIM, la federación buscó acabar con lo que en aquellos años denominó anarquía fiscal para hacer referencia a la concurrencia que resultaba de la imposición simultánea de las diferentes esferas de gobierno sobre las transacciones mercantiles. Bajo esta lógica, con su entrada en vigor se eliminaban las fracciones del antiguo impuesto federal del timbre que recaían sobre los actos comerciales y se pretendía la supresión de los impuestos que las haciendas estatales y municipales tenían sobre el ramo con la intención de que existiera un impuesto único, de carácter federal. Se trató, en pocas palabras, de unificar el ramo. Cabe mencionar que el carácter unificador no fue una característica exclusiva del ISIM. En realidad, desde los primeros años del siglo pasado, una vez concluido el movimiento revolucionario de 1910, las distintas administraciones federales impulsaron un proceso de reorganización hacendaria que respondió a las diversas necesidades financieras y políticas del Estado posrevolucionario en construcción y que definió a la vez, la centralización de facultades tributarias en manos de la federación en la medida en que la unificación se impulsó a través de impuestos federales.

Bajo esta mecánica, con el establecimiento del ISIM se buscó un propósito político: la centralización fiscal del comercio y la industria en manos de la federación. Este objetivo, al implicar un conflicto alrededor de la distribución de las facultades tributarias entre la federación y los estados, dio lugar a un mecanismo transitorio de unificación que inició con la entrada en vigor de la ley federal del ISIM en 1948 y que continuó en la medida en que los estados firmaron convenios con la federación para que suspendieran su facultad de fiscalizar el ramo. A cambio, los estados recibían una participación de la recaudación del ISIM que se cobraba a través de una sobretasa. Esta intención federal fue finalmente alcanzada veinticinco años después cuando todas las entidades federativas suprimieron sus impuestos sobre las transacciones mercantiles en 1973.

Cuando la federación estableció el ISIM en 1947 inició el camino para imponer una figura tributaria que recayera, a diferencia de los impuestos locales que fiscalizaban el comercio y la industria y el mismo ISIM, sobre las ventas finales, es decir, sobre el consumo. En ese entonces, las autoridades federales tomaban como referencia el *sell tax* vigente en Estados Unidos con la intención de establecer, según afirmaban, una figura tributaria que no obstaculizara el crecimiento económico y el desarrollo comercial e industrial del país, que no generara presiones inflacionarias y que, al mismo tiempo, le permitiera controlar una fuente clave de ingresos tributarios. La federación buscaba mejorar administrativa y técnicamente la fiscalización del ramo y el ISIM representaba avanzar hacia un propósito económico-fiscal, que se logró plenamente en 1980 cuando la federación sustituyó el ISIM por el IVA tomando como referencia a algunos países europeos que habían establecido esta última figura fiscal desde la década de 1950.

El logro de ambos objetivos –político y económico-fiscal– no fue fácil de conseguir. Con el establecimiento del ISIM se generó un mecanismo en el que se encontraron tres actores y motivaciones: a) la intención federal por centralizar el ramo y establecer una figura sobre el consumo final, b) la voluntad de las entidades federativas por mantener sus facultades tributarias sobre dichos sectores y c) los comerciantes e industriales, en tanto que causantes, que estaban interesados en no afectar su actividad económica. Este encuentro de intereses se registró al mismo

tiempo en contextos económicos y políticos determinados que definieron el actuar de cada uno de estos agentes, lo que obligó a que los objetivos aprobados en 1947 se concretaran, con cambios notables, hasta 1980.

Este planteamiento resulta clave en la medida que representa el marco analítico desde el que estudiaremos el establecimiento del IVA. Se trata de reconocer que su imposición no sólo se inscribe en un proceso fiscal más amplio –el de la coordinación fiscal–, sino también de continuar su análisis desde una perspectiva política-económica que enfatiza la forma en que los intereses de los diversos actores, las tensiones alrededor de estos y los diversos contextos, influyeron en esta.

Así, se puede perfilar de mejor modo el objetivo de este artículo. Se estudia el cómo la federación concretó la coordinación fiscal del comercio y la industria, es decir, el establecimiento de un impuesto al consumo a través del IVA, al subrayar los problemas que este orden de gobierno enfrentó con los diversos actores (entidades federativas y causantes), la manera en que el escenario económico facilitó o entorpeció su imposición y las implicaciones que tuvo en relación con la centralización tributaria del ramo. Esta propuesta analítica que intenta rebasar el estudio del IVA en sí mismo coloca sobre la mesa las cuestiones que guían este artículo: ¿por qué el IVA se estableció hasta 1980 a pesar de que la intención federal por establecer un impuesto al consumo estaba presente desde 1948?, ¿por qué fracasaron los esfuerzos federales de finales de la década de 1960 por establecerlo?, ¿por qué se posibilitó su imposición en 1980?, ¿cuál fue la reacción de las entidades federativas y de los causantes? y finalmente, ¿qué representó el establecimiento del IVA en términos de la coordinación fiscal entre la federación y los estados?

Para dar respuesta, el artículo se estructura en tres secciones. En la primera, presentamos a manera de antecedentes, las dificultades que enfrentó el proceso de coordinación en la materia desde 1948 hasta la década de 1960 con la intención de evidenciar que el constante conflicto entre la federación y las entidades federativas sobre la distribución de las facultades tributarias del ramo imposibilitó impulsar el establecimiento de un impuesto sobre el consumo final. En la segunda, ponemos

atención en los esfuerzos federales de finales de la década de 1960 por establecer el IVA, así como en las posibles razones de su fracaso. Es durante este periodo cuando la federación se ve obligada a concluir con la centralización política del ramo en 1973, desdibujando al conflicto en torno a la distribución de las facultades tributarias como un obstáculo para concretar la coordinación del ramo. En la tercera sección, nos concentramos en el establecimiento del IVA, en especial, en los elementos que posibilitaron su establecimiento a pesar de las críticas de carácter económico relacionadas con la oportunidad de establecer una figura tributaria que en un inicio presionaría al alza de precios en un contexto de por sí inflacionario.

La reconstrucción que aquí proponemos constituye una de las ausencias de la historiografía fiscal mexicana del siglo XX. Entre las escasas, pero pioneras investigaciones en relación con el problema fiscal de aquellos años encontramos los trabajos de Luis Aboites (2003) y Graciela Márquez (2012) que al estudiar el proceso de centralización hacendaria que las distintas administraciones federales impulsaron desde las décadas de 1920 y 1970, han abordado en alguna medida la centralización del ramo. Su planteamiento ha enfatizado el componente político de este proceso relacionado con la distribución de las facultades tributarias entre la federación y las entidades federativas sin extender el análisis al establecimiento del IVA. Esperamos en este sentido, complementar estos estudios. Así mismo, pretendemos inscribirnos en la también escasa literatura que ha estudiado la introducción de nuevos impuestos en México durante el siglo XX a partir del papel que juegan los diversos actores (gobierno federal, local y contribuyentes).³⁰

El punto de partida: la coordinación fiscal del comercio y la industria a través del ISIM y la fallida centralización tributaria del ramo

Tras los fracasados esfuerzos por centralizar la tributación del comercio y la industria de las décadas de 1920 y 1930, la federación mexicana optó por impulsar la coordinación del ramo a través de un mecanismo gradual que inició con la entrada en vigor de la ley federal del ISIM. Este ordenamiento, además de establecer una tasa de 18 al millar (1.8%) que se aplicó en todo el territorio nacional, invitaba a las

³⁰ Elizondo (1994), Molina (2016) y Unda (2017); para cuestiones metodológicas, véase Lieberman (2002).

entidades federativas a suspender los impuestos locales sobre el ramo a cambio de recibir una participación de la recaudación que se cubriría a través de una sobretasa de quince al millar (1.5%). En caso de que alguna entidad federativa aceptara la propuesta federal, firmaba con la Secretaría de Hacienda un convenio de coordinación en el que las primeras se comprometían a suspender su soberanía sobre el ramo.

Este mecanismo bien podemos ilustrarlo si retomamos, por ejemplo, el caso de Morelos que fue una de las primeras entidades federativas en coordinarse; según se lee en el convenio celebrado en enero de 1950, esta entidad se comprometía a sólo percibir como impuestos sobre el comercio y la industria, la cuota adicional que establecía el artículo 8º de la ley federal del ISIM. Así, la quinta base establecía:

Quinta. - Si los poderes del Estado de Morelos expiden disposiciones contrarias a la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y a las estipulaciones del presente convenio, la Secretaria de Hacienda quedará desligada de todo compromiso y continuará cobrando por conducto de sus dependencias, solamente la cuota federal del dieciocho al millar.

Cada entidad federativa podía ejercer de nueva cuenta su soberanía tributaria sobre el ramo al momento que así lo decidiera. Si esto sucedía, la federación seguiría cobrando únicamente las tasas de 18 al millar. En este sentido, en el marco de la ley federal que dio vigencia al ISIM en 1948, la posibilidad jurídica de este y demás convenios tenía su principal sustento en la sobretasa que se ofrecía como incentivo a la coordinación.

Sin embargo, la federación enfrentó dificultades que la obligaron a modificar en diversas formas la mecánica establecida. El primer cambio de gran envergadura surgió a propósito de los causantes. El 4 de febrero de 1948, apenas un mes después de la entrada en vigor de la ley federal del ISIM, un conjunto de contribuyentes encabezados por la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio (CONCANACO) emitieron un comunicado (*Memorial*, 1984) en el que expresaban su disgusto por la sobretasa del quince al millar por considerarla excesiva. Su reclamo se originaba a propósito del esquema de doble tasa que se

había establecido para la coordinación. De esta mecánica, los causantes que operaran en estados coordinados pagarían ambas tasas que sumaban una cuota del 33 al millar. En cambio, los causantes que realizaran operaciones en estados no coordinados sólo pagarían la tasa de 18 al millar que, al tener vigencia nacional, no dependía de la coordinación. Además, argumentaban, se generaba una carga adicional en la transacción mercantil por el efecto cascada del ISIM.

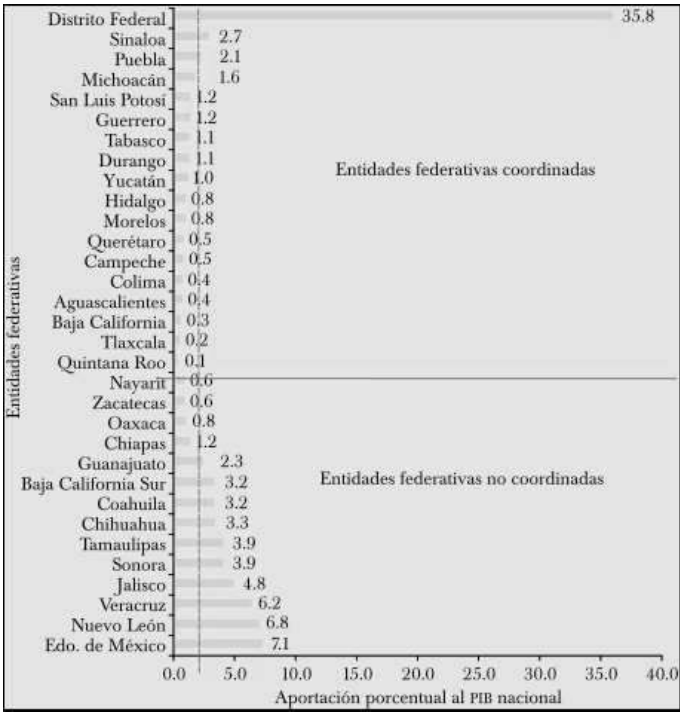
Los causantes demandaban entonces, la reducción de la sobretasa invitando a las entidades federativas, incluso, a no coordinarse hasta que se estableciera una tasa justa del impuesto. Ante la importante oposición que las entidades federativas habían mostrado hacia la centralización del ramo durante las décadas anteriores y el ya significativo peso económico de las organizaciones de comerciantes e industriales, la federación no dudó en ceder. En diciembre de ese mismo año redujo la sobretasa a doce al millar respondiendo, según señalaba Beteta a las “justificadas quejas de los causantes”. De esta manera, se fijó un tope en los incentivos que la federación ofrecía a través de la participación, dando lugar a otros alicientes establecidos entre 1949 y 1953, que incluyeron la facultad –para las haciendas estatales– de establecer impuestos especiales sobre el ramo y la participación de 40% sobre las multas y recargos recaudados por concepto de ISIM.

Bajo este conjunto de incentivos Aguascalientes, Morelos, Querétaro, Tlaxcala, Michoacán, Sinaloa, San Luis Potosí, Colima, Yucatán, Durango, Hidalgo, Campeche, Tabasco y Puebla –el Distrito Federal, Quintana Roo y Baja California Norte, coordinados desde 1948– se sumaron a los territorios federales al firmar convenio entre 1949 y 1955. El último estado en acceder a la coordinación bajo este esquema fue Guerrero en 1957. A partir de entonces, no se celebraron nuevos convenios de coordinación hasta los primeros años de la década de 1970. Este largo periodo denota, entre otras cuestiones, que los esfuerzos federales no resultaron para catorce entidades federativas: Chihuahua, Nayarit, Tamaulipas, Jalisco, Nuevo León, Sonora, Oaxaca, Guanajuato, Veracruz, Coahuila, Zacatecas, Chiapas, Baja California Sur y el Estado de México.

Es necesario revisar tanto la discusión, como la posición de los diversos actores locales para explicar por qué estas entidades federativas no firmaron un convenio

de coordinación con la Hacienda federal. No obstante, tal revisión está fuera del alcance y objetivos de este artículo. La mayor parte de estas entidades federativas reportaban una actividad económica importante. Eran las entidades federativas no coordinadas las que más aportaban al PIB nacional con tasas que rebasaban la participación media nacional (identificada con la línea vertical en el gráfico 1) de 3.1% y que oscilaban entre 3.2%, correspondiente a Baja California Sur y a Coahuila, y 7.1%, al Estado de México. Esta entidad, era seguida por Nuevo León, Veracruz y Jalisco cuya participación alcanzaba 6.8, 6.2 y 4.8%, respectivamente. Sonora, Tamaulipas, Chihuahua y Coahuila superaban 3% del Producto Interno Bruto (PIB) total. Guanajuato, Chiapas, Oaxaca, Zacatecas y Nayarit reportaban una participación por debajo de la media nacional (véase gráfica 1).

GRÁFICA 2: Producto Interno Bruto por Entidad Federativa, México, 1970 (Porcentajes)



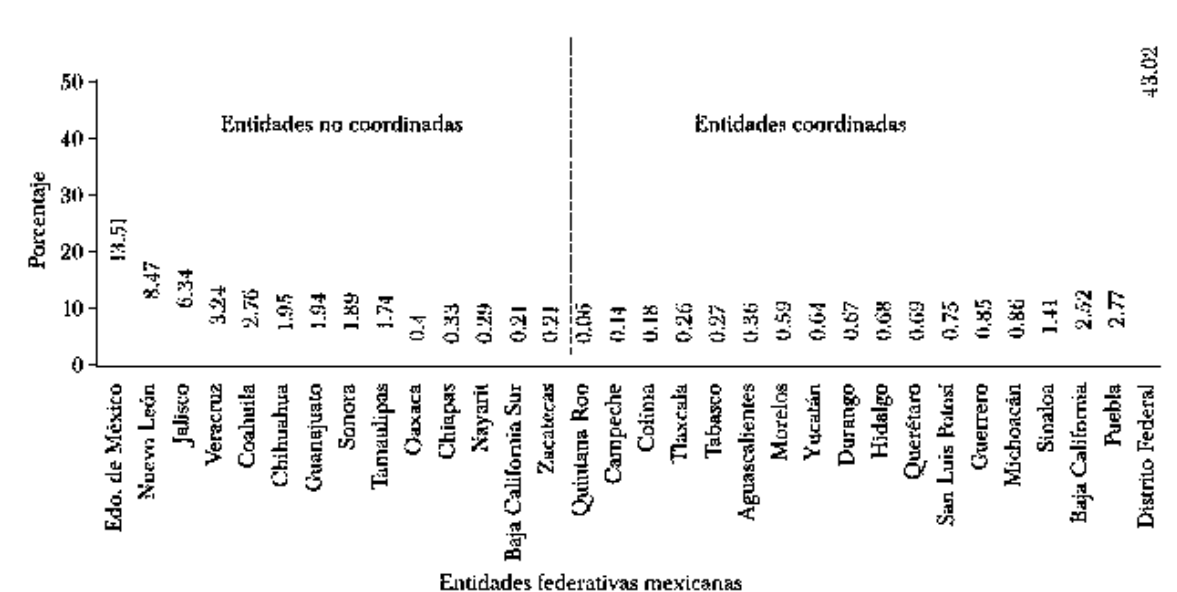
Fuente: Elaboración propia con base en [México. Subsecretaría de Ingresos \(1973\)](#).

En cambio, todas las entidades coordinadas, excluyendo al Distrito Federal cuya aportación alcanzaba 35.8%, tenían una participación por debajo de la media nacional. Quintana Roo, Tlaxcala, Baja California Norte, Aguascalientes, Colima,

Campeche, Querétaro, Morelos, Hidalgo y Yucatán tenían una participación mínima en la generación del PIB que variaba entre 0.01 y 1%. Le seguían estados como Durango, Tabasco, Guerrero, San Luis Potosí y Michoacán que no rebasaban 2%. Puebla con 2.1% y Sinaloa con 2.7% representaban las entidades coordinadas que más aportaban al PIB. Estas 17 entidades, en su conjunto, sólo generaban 16.2% del PIB. En cambio, los catorce estados no coordinados producían 48%. En correspondencia a esta situación, fueron también estos estados los que más aportaban a la recaudación federal del ISIM que correspondía a la tasa general de 1.8 por ciento.

Las entidades federativas no coordinadas eran las que más aportaban a la federación por este concepto (43.28%). La baja participación de Oaxaca, Chiapas, Nayarit, Baja California Sur y Zacatecas se explica a partir de que el sector agrícola tenía en su respectiva actividad económica. En cambio, las entidades coordinadas aportaban, en su conjunto, apenas el 13.7% de la recaudación federal del ISIM. (véase gráfica 2).

GRÁFICA 3: Recaudación Federal del ISIM por Entidad Federativa, México, 1970



Fuente: Elaboración propia con base en Instituto para el Desarrollo Técnico, Hacienda Pública de Estados y Municipios (1975).

Los primeros y fracasados esfuerzos federales por establecer el IVA y la conclusión de la centralización fiscal del comercio y la industria, 1968-1977.

Los primeros esfuerzos federales por establecer el IVA se ubican a finales de la década de 1960, es decir, antes de que el objetivo político de la coordinación fiscal del ramo hubiera concluido. Estos intentos no pueden ser entendidos sin considerar los cambios tributarios que se estaban impulsando a nivel internacional a propósito de los esfuerzos que la Comunidad Económica Europea emprendió en 1967 por homologar la fiscalidad indirecta de los países miembro y el compromiso adquirido por el gobierno mexicano por impulsar los cambios fiscales que posibilitaran la futura conformación del Mercado Común Latinoamericano.³¹ En ambos espacios de integración económica, el llamado fue a sustituir los gravámenes que recaían sobre el volumen de negocios por el IVA con la intención de contar con una legislación en la materia que no falseara las condiciones de competencia, al tiempo que facilitara la libre circulación mercantil. En este contexto, el establecimiento de esta figura tributaria comenzó a tener lugar en los países latinoamericanos entre los que destacaron Uruguay, Brasil y Costa Rica que lo incorporaron ese mismo año (García, 1982). En el marco de estos acontecimientos, el gobierno federal mexicano inició en 1968 los primeros esfuerzos formales por establecer el IVA. ¿En qué consistieron y cuál fue la posición de los actores involucrados?

El programa federal de trabajo coordinado y dirigido por Roberto Hoyo D'Addona, entonces director del Departamento de Estudios Técnicos de la Administración General de Impuestos de la Secretaría de Hacienda comprendió en primer lugar, la elaboración de un Anteproyecto del IVA en México, dado a conocer en noviembre

³¹ A partir de la segunda mitad de la década de 1950, la mayoría de los países europeos introdujo el IVA. Francia encabezó la transición en 1954 (Egret, 1979). Sin embargo, su imposición cobró mayor impulso a partir de 1967 cuando la Comunidad Económica Europea (cee) decidió homologar los sistemas de tributación indirecta a través del IVA. La intención de esta reforma fue, según señala la directiva que emitió el Consejo de la cee el 11 de abril de 1967, el establecimiento de una legislación que facilitara el intercambio comercial. (Comunidad Económica Europea, 1967). En el mismo año, y de manera paralela al proceso de integración europea, se celebró en Punta del Este, Uruguay, la reunión en la que dirigentes de varios países latinoamericanos –incluido México– asumieron, a través de la Declaración de los Presidentes de América (1967), el compromiso de crear de forma progresiva, a partir de 1970, el Mercado Común Latinoamericano. En el proceso de integración, que no debería demorar más de quince años –según señalaba el mismo documento–, se debía impulsar también, a través del IVA, la eliminación programada de gravámenes con la intención de no obstaculizar el comercio en la región (Presidentes de América, 1967, p. 538).

de 1968. El documento constituido por ocho capítulos establecía las bases del nuevo gravamen que al igual que el ISIM, recaía sobre las ventas. Su diferencia principal en todo caso, además de ser un impuesto al consumo final, era su capacidad de anular el efecto acumulativo (o en cascada) sobre los precios. Lo anterior obedecía a que el causante sólo debía enterar al fisco, la diferencia entre el impuesto que había cobrado al consumidor (al momento de realizar su venta) y el impuesto que había pagado al momento de comprar sus insumos. De esta manera, cada agente económico de la cadena de producción y distribución, al recuperar el impuesto que había pagado a sus proveedores, no tenía razón alguna para considerar a este dentro de sus costos de producción como sí lo hacía bajo el esquema del ISIM. De esta mecánica surgía también una diferencia por demás importante: en la medida en que el contribuyente sólo entregaba al fisco la diferencia entre el impuesto que había trasladado y el que le habían trasladado, estaba en realidad adelantando únicamente una parte del impuesto que el consumidor final debería pagar. El IVA en pocas palabras, es un impuesto que grava el consumo final de manera fraccionada. En el Anteproyecto también se proponía sustituir la cuota federal del ISIM de 18 al millar (1.8%) por una general de 5% y una especial de 15% para artículos de lujo.³²

Según Parás y Jiménez (1972), una vez que se dio a conocer el anteproyecto, numerosas personas y organizaciones llevaron a cabo estudios en torno a sus disposiciones. Hasta el momento no se cuenta con evidencia de algún pronunciamiento por parte de las entidades federativas. Lo cierto también es que, en la elaboración del mismo, estas no fueron las interlocutoras del gobierno federal. De lo que sí se tiene noticia es de un documento enviado en diciembre de ese año a Roberto Hoyo por parte de la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, la Confederación Patronal de la República Mexicana, la Asociación Mexicana de Seguros de Crédito, la Asociación de Banqueros de México y la Confederación de Cámaras Industriales (en adelante CONCAMIN) en el que daban a conocer sus puntos de vista y observaciones sobre el Anteproyecto. En el

³² En este estudio no se hace ninguna alusión a las razones por las que las tasas se establecieron en ese nivel. Sin embargo, podemos pensar que la tasa de 5% establecida en el anteproyecto sirvió de referencia para el incremento a 4% en la tasa general del ISIM establecido en 1973, véase Parás y Jiménez (1972).

documento, las organizaciones no pronunciaron un absoluto rechazo al establecimiento del IVA, pero sí señalaron su inaplicabilidad acusando al anteproyecto de confuso e incompleto. Entre los señalamientos que expresaron destacan dos. El primero es el carácter inflacionario que la novedad podría provocar. Al respecto señalan:

Suponiendo sin conceder que efectivamente las industrias realicen estudios de costos posteriores que las convenzan que puedan abatir sus precios habida cuenta de la repercusión que hicieron del impuesto, no cabe duda que este ajuste llevará tiempo para realizarlo: si se toma en consideración que la ley entrará en vigor en octubre de 1969 y en diciembre del mismo año deberán revisarse los salarios mínimos con aplicación en toda la República, lógicamente se presentará una situación de inflación de precios en el peor momento.

El segundo es el relacionado con la coordinación. Para estas organizaciones, el diseño del IVA rompería con los avances logrados en ese sentido. ¿Qué quería decir un señalamiento como este? La tasa general de 5% propuesta en el anteproyecto sólo se contempló con la intención de sustituir la cuota federal de 1.8%, manteniendo la cuota local del ISIM de 1.2%. Bajo esta lógica, el causante que realizara transacciones en estados coordinados se encontraba con serias dificultades en la medida en que debía realizar dos declaraciones mensuales: una para cubrir el nuevo impuesto federal y otra para enterar la cuota local del ISIM.³³ Un reconocido fiscalista de aquellos años, Alberto Parás Pagés, quien también tuvo participación en el estudio del anteproyecto, afirmaba que de haber entrado en vigor la propuesta: “Se obligaría a los estados coordinados a elaborar una nueva ley local que regulara el ISIM, ya que actualmente dichas entidades federativas basan su recaudación exclusivamente en la Ley Federal. Así mismo, los estados coordinados, que son los más pobres de la república, se verían forzados a administrar su nuevo impuesto que sería muy gravoso porque los obligaría a crear nuevos organismos”

³³ El cálculo de ambos impuestos implicaba una base distinta. Según el anteproyecto, el IVA se declararía con base en la diferencia entre el impuesto que el contribuyente cobró al realizar una venta y el que pagó al momento de comprar a sus proveedores. El ISIM en cambio, se aplicaba al ingreso total obtenido por operaciones de compraventa sin que existiera la oportunidad de recuperar el impuesto pagado en transacciones anteriores.

Emitir una nueva reglamentación para el cobro de la tasa local de 1.2% del isim implicaría abonar al problema de la concurrencia fiscal, que era lo que buscaba corregir la coordinación. Además, en ese momento, cuando las entidades federativas de mayores recursos se habían mantenido al margen de esta, tampoco convenía mucho alterar el proceso cambiando la tasa federal de 1.8% por la del IVA, manteniendo como incentivo la tasa de 1.2% del ISIM.

A la observación relacionada con la coordinación del ramo se agregó, a través de un memorándum elaborado por una comisión de especialistas enviada por la Coparmex y la CONCAMIN a estudiar el establecimiento del IVA a varios países europeos, la recomendación –en caso de establecerlo en México– de abrir un plazo mínimo de seis meses para que los contribuyentes conocieran y aprendieran el manejo del nuevo impuesto y ajustaran sus sistemas contables.

De manera simultánea a las recomendaciones de los contribuyentes, la federación resolvió constituir, a través de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, un conjunto de comisiones integradas por funcionarios federales, especialistas fiscales y representantes de la banca, la industria y el comercio para estudiar temas relacionados con la instauración del IVA. Entre estos, destaca el objeto mismo del impuesto, el reglamento para el pago de causantes mayores y menores, las deducciones, las devoluciones, los requisitos de contabilidad, de facturas, así como lo referente a las exenciones.³⁴ Si bien no es objeto de este artículo, la lectura general de los hallazgos que resultaron de cada una de estas comisiones permite afirmar la existencia de un sinnúmero de inconvenientes técnicos para el establecimiento del IVA.³⁵

La Secretaría de Hacienda resolvió entonces, no enviar el anteproyecto al Congreso, pero sí proponer un proyecto de ley que se dio a conocer en octubre de 1969. Este nuevo documento si bien recoge aspectos de las recomendaciones que realizaron las comisiones recién señaladas, no contiene modificaciones sustanciales respecto al anteproyecto de 1968, salvo la relacionada con la situación

³⁴ Para resultados de estudios, véase Parás y Jiménez (1972).

³⁵ Las comisiones constituidas fueron diecinueve, sobre los temas que abordaron véase Parás y Jiménez (1972, pp. 20-21).

de las entidades coordinadas. En este nuevo intento por establecer el IVA, se proponía una tasa general de 8% con el propósito de incluir una participación del rendimiento de esta para dichas entidades federativas y eliminar, en su caso, la tasa local del ISIM. La participación cuya vigencia no excedería los cinco años, debía ser acordada entre cada estado y el gobierno federal. La situación con los estados no coordinados se mantenía bajo el formato propuesto en el anteproyecto de 1968, es decir, una tasa general de 5 por ciento.

La propuesta de 1969 si bien intentaba resolver el problema con las entidades federativas hasta el momento coordinadas en tanto que establecía una tasa general única que incluía una participación para la hacienda local, dificultaba las transacciones entre estos y los estados no coordinados. Para entender esta afirmación, se puede suponer, por ejemplo, la venta de un producto fabricado en un estado coordinado a un estado no coordinado. Bajo la lógica que recién se ha descrito, el productor debía pagar a sus proveedores 8% por concepto de IVA y cobrar al momento de la venta de su producto, una tasa de 5%. Así, tendría que trasladar al precio final del bien, el IVA que no podría reembolsarse, es decir, 3% de diferencia entre 8% que pagó en el estado coordinado y 5% que cobró en el estado no coordinado. En palabras de Parás y Jiménez (1972), esta situación era tanto como establecer un “IVA con efecto en cascada”. Con esta circunstancia se quebrantaba, por supuesto, uno de los pilares fundamentales del IVA.

Con la información hasta ahora disponible se desconoce si las organizaciones de causantes o las entidades federativas se pronunciaron alrededor de este nuevo esfuerzo. Lo que sí se sabe es que el proyecto tampoco llegó al Congreso. Las dificultades recién expuestas, sin duda alguna, obligaron a la federación, en alguna medida a abandonar por el momento su intención por establecer el IVA. Lo cierto también es que los esfuerzos impulsados a través del anteproyecto de 1968 y el proyecto de 1969 evidenciaron a las autoridades federales la importancia de concluir previamente con la centralización fiscal del ramo si se pretendía establecer una figura tributaria sobre el consumo final. Más valía concluir el objetivo político de la coordinación con una figura tributaria ya obsoleta, es decir, el ISIM, que adicionar una figura que, por su novedad, complicaría mucho más el escenario.

Fue en 1973 cuando el interés federal por concluir la centralización fiscal del ramo tomó un carácter ineludible debido a la imperiosa necesidad por incrementar los ingresos tributarios. Tras la importancia que adquirió en la política económica a partir de 1972 el gasto público expansionista y la falta de voluntad política por reformar el ISR a finales del mismo año, el gobierno federal optó con intenciones recaudatorias, por modificar el ISIM estableciendo una tasa única de 4%. Con este cambio se dejaba atrás aquella composición que establecía una tasa federal de 1.8% y una adicional para las entidades federativas de 1.2% y se aumentaba al mismo tiempo, la participación que le correspondía a las entidades federativas. Con el sistema de tasas que había prevalecido hasta el momento, 40% de la recaudación del ISIM le correspondía a la entidad federativa coordinada y 60% a la federación. Ahora, con la modificación de 1973, se proponía una nueva distribución en la recaudación total: 45% para la hacienda local y 55% para la federación.

Esta reforma —en la composición y el nivel de la tasa del ISIM— representó un instrumento de coerción político-fiscal para las entidades federativas que no se habían coordinado hasta el momento. Si se considera que la tasa del ISIM para estas entidades, al pasar de 1.8 a 4%, incrementó 122%, es evidente que la federación forzó la incorporación de las entidades federativas que aún faltaban.³⁶ Cómo señaló Jorge Navarro, delegado de Chihuahua en el marco de la celebración de la Tercera Reunión Nacional de Tesoreros, con la imposición de una tasa federal única de 4%, los convenios de coordinación se convirtieron “prácticamente indenunciabiles por parte de los Estados, ya que los contribuyentes no podrían soportar el impuesto local al comercio y a la industria y el federal sobre ingresos mercantiles”.

Tras esta reforma, no hubo mayor alegato por parte de las entidades federativas debido a la existencia de elementos que mitigaron el conflicto. Uno de estos es el incremento que la recaudación total del isim presentó después de ese año. Entre

³⁶ Para el caso de las entidades federativas que ya estaban coordinadas el incremento no fue tan drástico. En estas, la tasa general del ISIM alcanzaba 3% (1.8% de la tasa local y 1.2% que correspondía a la tasa local). Con la reforma de 1973 que colocaba una única tasa de 4%, el incremento sólo fue de 33 por ciento.

1971 y 1972, es decir, un año fiscal anterior a la reforma, la tasa de crecimiento promedio de la recaudación del ISIM alcanzó 12.5% (véase tabla 1). En cambio, entre 1973 y 1974, apenas un año después de que se coordinaran todas las entidades federativas, la tasa de crecimiento ascendió hasta alcanzar 40.9%. Este monto mayor de recaudación junto con la tasa de 45% que les correspondía a las haciendas locales bajo el nuevo esquema, permitieron incrementar de manera considerable las participaciones que le correspondían a estas. No en vano, Carlos Hank González, gobernador del Estado de México, e Ignacio Pichardo Pagaza, secretario general, afirmaban “profundamente satisfechos” que, para el gobierno local, la firma del acuerdo representaría un incremento inmediato de los ingresos locales que giraría alrededor de los 100 000 000 de pesos.

CUADRO 1 Tasa de Crecimiento del ISIM por Entidad Federativa, 1971-1974

<i>Entidad federativa</i>	<i>Años 1971-1972</i>	<i>Años 1973-1974</i>
Aguascalientes	12.99	33.47
Baja California	9.28	29.4
Baja California Sur	15.29	47.17
Campeche	23.4	54.83
Coahuila	10.87	25.19
Colima	18.03	40.99
Chiapas	4.61	33.38
Chihuahua	18.3	42.6
Distrito Federal	10.06	32.99
Durango	13.18	43.91
Guanajuato	0.24	40
Guerrero	23.6	26.19
Hidalgo	34.96	62.39
Jalisco	16.0	27.15
Estado de México	8.96	42.82
Michoacán	12.1	46.35
Morelos	12.67	39.63
Nayarit	14.63	23.53
Nuevo León	8.5	37.91
Oaxaca	0.32	47.22
Puebla	13.02	37.4
Querétaro	16.26	48.04
Quintana Roo	19.51	73.81
San Luis Potosí	11.84	30.17
Sinaloa	23.04	36.52
Sonora	2.78	49.72

Entidad federativa	Años 1971-1972	Años 1973-1974
Tabasco	20.71	36.05
Tamaulipas	-12.82	45.2
Tlaxcala	9.77	36.27
Veracruz	6.78	46.31
Yucatán	23.03	50.37
Zacatecas	-0.43	42.08
Promedio nacional	12.5	40.9

Fuente: elaboración propia con base en Instituto para el Desarrollo Técnico, Hacienda Pública de Estados y Municipios (1975).

Fue así como la federación concluyó la centralización del ramo, abriendo más posibilidades políticas para retomar su intención por establecer el IVA. Sin embargo, el desempeño que la economía mexicana presentó hasta 1977 no dio oportunidad para impulsar un nuevo esfuerzo. Durante ese periodo señalan Moreno-Brid y Ros se perdió la estabilidad macro de los años anteriores y la tasa de crecimiento del PIB, si bien tuvo un repunte en 1973, disminuyó de manera considerable hacia finales de la década de 1970. Entre 1971 y 1976 por ejemplo, dicha tasa alcanzó, en promedio anual, 6%. En cambio, para 1977, apenas llegó a 3.4%. La inflación, por su parte, presentó un incremento por demás considerable: entre 1971 y 1976, la tasa de inflación anual promedio alcanzaba los 14.9 puntos porcentuales que rebasaba por mucho el 3% que se había mantenido entre 1958 y 1970.

En la exposición de motivos de la ley de ingresos que presentó José López Portillo a la Cámara de Diputados en diciembre de 1977, reconocía que la administración tributaria debía considerar la existencia de una crisis de crecimiento que no estaba del todo resuelta. En ese marco, afirmaba que el ejecutivo a su cargo “no [había] juzgado pertinente” proponer iniciativas de ley que modificaran “significativamente la estructura tributaria y la carga fiscal, ya sea de personas físicas o empresas”. Los objetivos en ese momento eran alcanzar tasas moderadas de crecimiento –si se comparaban con las del decenio anterior– que fueran congruentes con las exigencias de superar el proceso de reajuste que se impulsó tras la devaluación de 1976, combatir la inflación y corregir los desequilibrios financieros y de pagos externos. Lo anterior no se traducía por supuesto en una absoluta inmovilidad de la federación respecto a los problemas tributarios. Lo que advirtió en su discurso fue la intención presidencial por llevar a cabo “modificaciones más convenientes”, que,

si bien no podían impulsarse por la coyuntura, sí debían permitir al sistema tributario nacional en su conjunto responder a la evolución económica y social del país para convertirlo en una herramienta más apta de equidad social y fomento a la producción.

El esfuerzo exitoso, 1978-1980

El último periodo de rápido crecimiento que experimentó la economía mexicana antes de la crisis de los años ochenta inició en 1978 tras la actividad económica que trajo consigo el descubrimiento de los yacimientos petroleros de Cantarell en Campeche y Tabasco. Los crecientes ingresos petroleros que las arcas públicas recibieron a partir de entonces y la confianza gubernamental de sostener el ritmo de crecimiento representaron una oportunidad importante para que, en circunstancias financieras propicias, México reestructurara su organización económica. De 1978 a 1979, las rentas petroleras como proporción del PIB registraron un incremento por demás considerable al pasar de 2.3% a 7.4% permitiendo un superávit fiscal de más de 122 000 000 de pesos a finales de 1979 que superaba por mucho el registrado en años anteriores³⁷. Por su parte, la tasa de crecimiento económico del PIB en 1978 registró un repunte considerable que, al alcanzar los nueve puntos porcentuales, superó por mucho la tasa de crecimiento del año anterior de 3.4%.

De esta forma, se definió el escenario económico que incentivó al gobierno federal a reiniciar el intento por establecer el IVA que había dejado pendiente el año anterior: no había urgencia recaudatoria debido a los excedentes petroleros registrados y existía un ritmo de crecimiento que, al gravarse a través del consumo, se estrecharía con la recaudación. A diferencia de los intentos anteriores que respondieron a intenciones recaudatorias, en el discurso federal de finales de los setenta, el nuevo esfuerzo se reconoció a partir de la importancia de elevar la capacidad de respuesta del sistema tributario para participar en los incrementos del ingreso nacional y con ello, abonar a través de la imposición indirecta, a la corrección de los problemas estructurales del sistema tributario nacional. Al

³⁷ El superávit registrado durante 1979 representó el más alto desde 1973. En 1978, por ejemplo, los ingresos del gobierno federal rebasaron sus egresos en 12 813 000 pesos (Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática, 1999, p. 630).

respecto, López (1980) en la exposición de motivos de la iniciativa de ley de ingresos de la federación que presentó el 15 de diciembre de 1977 ante la Cámara de Diputados, reconoce las iniciativas fiscales que se propondrían, como un proceso de modernización:

[...] el Ejecutivo Federal mantiene el firme compromiso de transformar y adecuar el sistema tributario federal. Después de realizar los estudios indispensables, examinar en detalle las repercusiones y efectuar consultas, se propondrán con oportunidad las modificaciones más convenientes, dentro de una estrategia que concibe a la Reforma Fiscal no como un acto súbito y discontinuo, sino como un proceso permanente de actualización y modernización, congruente con la evolución y grado de cumplimiento de las metas de desarrollo.

Casi un año después, en noviembre de 1978, el ejecutivo federal envió al Congreso de la Unión la iniciativa para establecer el IVA que fue aprobada ese mismo mes. Así, en diciembre de 1978, se publicó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que entraría en vigor el 1 de enero de 1980. Para la elaboración del proyecto que sustentó dicha ley, el gobierno recibió, a diferencia de las propuestas de 1968 y 1969 en las que había echado mano de comisiones integradas por especialistas nacionales, un comité del Fondo Monetario Internacional dirigido por Alan A. Tait, economista partícipe en otras experiencias internacionales. Un estudio comparativo y pormenorizado entre dicho proyecto y sus antecesores nos permitirá dar cuenta de las diferencias existentes entre éstos. Pero lo cierto es que en términos de las características generales del impuesto no existen diferencias significativas. En el artículo 1º de la ley del IVA aprobada por el Congreso, se establece:

Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

1. Enajenen bienes
2. Presten servicios independientes
3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes
4. Importen bienes y servicios

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley la tasa del 10%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El objeto gravable del IVA, al igual que el ISIM, era en términos genéricos, la venta de bienes y servicios.³⁸ Pero a diferencia de este último, el primero dejaba de considerar al ingreso del oferente como la base sobre la que se calcularía el impuesto. Ahora se estimaría sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la circulación mercantil, es decir, el causante sólo pagaría la diferencia entre el impuesto que le fue trasladado (al momento de comprar sus insumos) y el que trasladó (al momento de realizar sus ventas). De aquí, surgía la capacidad de anular el efecto acumulativo (o en cascada) sobre los precios que sí tenía el ISIM y se justificaba que la tasa introductoria del IVA de 10% rebasara el 4% con la que el primero grababa. Un ejemplo de esta mecánica lo encontramos en las consideraciones que la CONCAMIN realizó en 1980:

Con este impuesto si se adquiere una materia prima en 100 y se le repercute el 10% se tendrá un pago de 110. Si en una segunda etapa el artículo se vende en 200, el productor o comerciante va a poder restar el impuesto que le fue trasladado. O sea, no es un impuesto acumulativo o que incida en los costos de los productos, sino que es un impuesto de los que se dicen “van por fuera”.

Si utilizamos el lenguaje contable, se puede decir que “el impuesto que me fue trasladado como fabricante, es una cuenta por cobrar. El impuesto que yo a la vez traslade a mis clientes, es una cuenta por pagar al fisco.

Y esa es la diferencia básica para el consumidor final en relación con el nuevo IVA y su 10%, y el antiguo impuesto sobre ingresos mercantiles y su 4%; que el consumidor siempre sabrá que estará pagando el 10 por ciento pero que este 10 es

³⁸ Según se lee en el artículo 1º este impuesto se causaba sobre los ingresos obtenidos por concepto de ventas, prestación de servicios, comisiones, consignaciones, agencias, agencias de turismo, representaciones, corretajes o distribuciones y sobre los ingresos de cabarets, pulquerías, cantinas, piquerías y demás expendios de bebidas embriagantes. Ahora bien, si ponemos atención en la diversidad de rubros que contempla el objeto gravable del ISIM caemos en cuenta de que es una figura que recae en términos genéricos, sobre las ventas de bienes y servicios realizadas por personas físicas o morales (ya sea industriales y/o comerciantes) (México. Subsecretaría de Ingresos, 1976).

único y no como anteriormente sucedía que se pagaba un 4% pero era un 4 por ciento acumulado quien sabe cuántas veces.

A propósito del efecto cascada del ISIM que hemos señalado, la federación también enfatizó la integración vertical de la actividad económica, que no venía bien con la consolidación del mercado interno. Este inconveniente es claramente planteado por Parás y Jiménez (1972):

Otro defecto de este impuesto era el de favorecer a la industria integrada en forma vertical, esto es, la que elaborase el producto y lo vendiese directamente al consumidor, ya que en el precio de sus mercancías sólo se incluiría el impuesto causado en la primera y única venta. Por lo contrario, los artículos que hubiesen pasado por varias empresas, antes de convertirse en productos terminados y listos para ser vendidos al consumidor final, incluirían en su precio de venta, el impuesto causado por cada una de las empresas por las que hubiera pasado; y con ello habría operado la imposición acumulativa.

Este inconveniente del ISIM no sólo representó uno de los principales argumentos federales a favor del IVA, permitió también reconocer a este último como un instrumento fiscal de largo plazo para combatir la inflación.

[...] es necesario reconocer que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles ha venido perdiendo efectividad, como consecuencia de los cambios registrados en las relaciones comerciales. Sus ventajas iniciales se ven ahora agotadas entre otras razones, porque grava el importe de cada operación de venta, sin deducir el tributo previamente pagado, por lo que su cuantía se incorpora repetidamente en el precio final del consumidor (Ibarra, 1980, p. 157).

De forma similar a lo ocurrido en 1947 cuando se estableció el ISIM para eliminar los impuestos locales y los renglones del impuesto federal del timbre que recaían sobre la compraventa, la federación, si bien reconocía las ventajas iniciales del impuesto a sustituir, también subrayaba la oportunidad de remplazarlo en virtud de que el desarrollo económico había provocado una mayor complejidad en los procesos de producción y distribución (Gil, 1979, p. 440).

En resumidas cuentas, tal como se lee en la iniciativa de ley del IVA, el gobierno federal justificaba su introducción bajo el argumento de que los efectos acumulativos del ISIM –al provocar distorsiones en los procesos de comercialización– constituían presiones inflacionarias que acentuaban la regresividad del sistema tributario nacional. Además, afirmaban, se perjudicaba a las pequeñas y medianas industrias en relación con las de mayor tamaño que sí estaban integradas verticalmente.

3.1.1 Sujetos Obligados

Hay dos tipos de sujetos: activos y pasivos. Los pasivos tienen a su cargo el pago de impuestos; los activos tienen el derecho a percibirlos y administrarlos en su beneficio o en beneficio de otros entes.

En el caso del IVA el sujeto activo es la Federación, por ser un impuesto federal, y es quien lo percibe a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas obligadas al pago del impuesto. De acuerdo con el artículo 1.º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), los sujetos obligados al pago del IVA son las personas físicas y morales que realicen las siguientes actividades dentro del territorio nacional:

- Enajenar bienes
- Prestar servicios independientes
- Otorgar el uso o goce temporal de bienes
- Importar bienes o servicios

Como se puede observar, son sujetos pasivos del IVA las personas físicas o morales que realicen las actividades gravadas con el IVA: enajenar bienes de cualquier tipo en el territorio nacional, prestar servicios independientes o no subordinados, permitir el uso o goce temporal de bienes o practicar actos de comercio exterior asociados a traer mercancías del exterior al territorio nacional, aunque en realidad no recaiga sobre ellos el impacto económico del impuesto, ya que éste lo sufre la persona que adquiere los bienes o servicios o recibe el uso

temporal de bienes, es decir, el consumidor final, quien no tiene derecho a trasladar el impuesto.

Cuadro 2: Sujetos del IVA



3.1.2 Objeto

Rodríguez (1997) menciona que al hecho generador del crédito fiscal se le suele llamar objeto del impuesto o hecho imponible. Señala que el objeto del impuesto es el hecho generador del crédito fiscal; es una circunstancia o hecho que, al realizarse, hace surgir la obligación de pago del impuesto. Dicho de otra forma, se trata del supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis para aplicar la ley.

Cuadro 3: Hecho generador del IVA

Hecho generador del IVA	Detalle
Enajenar bienes (artículo 8 de la LIVA)	Toda transmisión de propiedad; adjudicaciones; aportaciones a una sociedad o asociación; la que se

Hecho generador del IVA	Detalle
	realiza mediante arrendamiento financiero; la que se realiza mediante fideicomiso en algunos casos; la cesión de derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en algunos momentos; la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, a través de la enajenación de títulos de crédito o la cesión de derechos que los representen; la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, servicios o ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, con algunas excepciones; la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, con algunas excepciones. La enajenación presuntiva, es decir, el faltante de bienes en los inventarios. No se considerará enajenación la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para

Hecho generador del IVA	Detalle
	los fines del impuesto sobre la renta.
Prestación de servicios independientes (artículo 15 de la LIVA)	La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes; el transporte de personas o bienes; el mandato, comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución; asistencia técnica y transferencia de tecnología; toda otra obligación de dar, no hacer o permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes. No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimilen a dicha remuneración.

Hecho generador del IVA	Detalle
Otorgar el uso y goce temporal de bienes (artículo 19 de la LIVA)	El arrendamiento, usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el cual una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación. Se dará el tratamiento para el uso o goce temporal de bienes a la prestación del servicio de tiempo compartido.
Importar bienes o servicios (artículo 14 de la LIVA)	La introducción al país de bienes; la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero; el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 (prestación de servicios independientes), salvo

Hecho generador del IVA	Detalle
	cuando sean prestados por no residentes en el país. Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país, habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor.

Fuente: Hecho generador del IVA (basado en información de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente)

De manera general, el hecho generador del IVA es enajenar bienes, prestar servicios independientes, otorgar el uso y goce temporal de bienes e importar bienes y servicios; sin embargo, se establecen varias exenciones en la LIVA (artículos 9, 15 y 20).

Esto significa que se realiza un hecho imponible y, por lo tanto, se causa el impuesto; sin embargo, la misma ley dispensa del pago del impuesto.

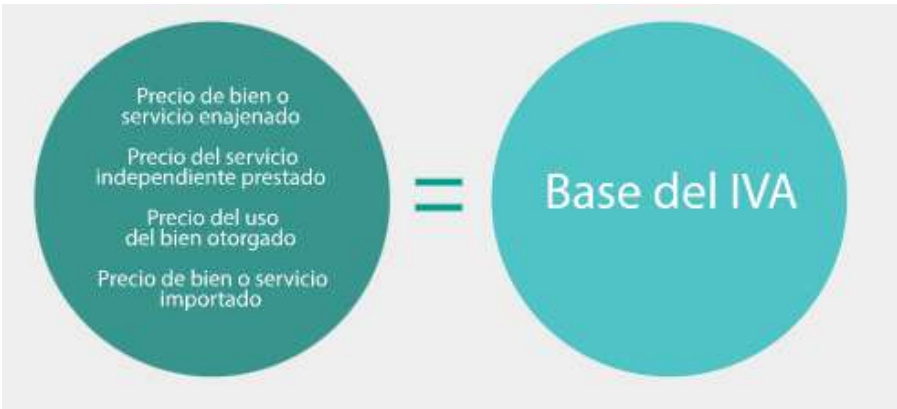
Existen básicamente tres tipos de exenciones: a título concesional, por razones técnicas o prácticas y por razones históricas (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2011, p. 76).

3.1.3 Base Gravable

La base del impuesto es la medición del hecho imponible. Donato Giannini (1957, p. 85) lo llama expresión cifrada del presupuesto impositivo. En el caso del IVA, la base gravable del IVA es el valor sobre el cual se aplica la tasa del impuesto, que es el precio de la enajenación de bienes y servicios, prestación de servicios

independientes, otorgamiento del uso o goce de bienes y la importación de los bienes y servicios.

Cuadro 4: Esquema Base de IVA



Fuente: Ley del Impuesto al Valor Agregado

3.1.4 Tasa y Época de pago

La tasa es el porcentaje aplicable directo a la base gravable. En el caso del IVA, de acuerdo con los artículos 1.º y 2.º de la LIVA, en México existen dos tasas:

- 16 %, tasa general
- 0 %, tasa especial (aplica principalmente, aunque no exclusivamente, a alimentos y medicinas)

Esto significa que al valor de la actividad gravada se le aplica el 16 % o el 0 %, y el resultado es el IVA. En el caso de que se aplique el 0 %, el impuesto que resulta siempre será cero.

Cuadro 5: Tasa 0%

Tasa 0 %	Detalle
Enajenación	• Animales y vegetales no industrializados, salvo hule, perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar.

Tasa 0 %	Detalle
	• Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones. • Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros. • Ixtle, palma y lechuguilla. • Tractores para accionar implementos agrícolas, con algunas excepciones. • Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para su uso en la agricultura o ganadería. • Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación. • Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80 %, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general. • Libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes.
Prestación de servicios independientes	• Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que

Tasa 0 %	Detalle
	sean destinados para actividades agropecuarias. • Los de molienda o trituración de maíz o trigo. • Los de pasteurización de leche. • Los prestados en invernaderos hidropónicos. • Los de desepite de algodón en rama. • Los de sacrificio de ganado y aves de corral. • Los de reaseguro. • Los de suministro de agua para uso doméstico.
Uso y goce temporal	El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo, en específico tractores para accionar implementos agrícolas e invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.
Exportación	Exportación de bienes y servicios.

Fuente: Actividades con tasa 0 % de IVA (basado en información de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2011, p. 76) identifica cuatro categorías que generalmente obtienen tasas reducidas de IVA en los países pertenecientes a este organismo:

- Productos y servicios básicos, como cuidados médicos y hospitalarios, alimentos y agua.

- Ciertas actividades consideradas tradicionalmente de servicio público, como transporte, servicio postal y televisión pública.
- Actividades consideradas socialmente deseables (como servicios de caridad, cultura y deporte) o que incentivan el empleo.
- Zonas geográficas que se considera requieren tratos preferenciales, como islas, territorios alejados de zonas metropolitanas y áreas fronterizas.

Época de pago del IVA

El IVA se entera o paga ante el sujeto activo de manera mensual el día 17 del mes siguiente a aquel que corresponde el pago.

El IVA se determina en términos de lo mencionado en el artículo 1.º, párrafo cuarto, de la LIVA, que destaca: “El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de la LIVA. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido”.

Cuadro 6: Determinación del IVA



Fuente: Actividades con tasa 0 % de IVA (basado en información de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)

3.2. Impuesto Sobre la Renta

El antecedente directo del ISR se remonta a 1921, a la Ley del Centenario (denominada así por haberse proclamado a los 100 años de la Independencia), que entró en vigor el 20 de julio del mismo año. La ley fue promulgada por el presidente Álvaro Obregón y el secretario de Hacienda, Adolfo de la Huerta.

Este gravamen tuvo carácter transitorio, y únicamente estuvo vigente durante cinco meses, en los cuales produjo al erario la suma de 1 078 000 pesos.³⁹ La suma se destinó a la adquisición de barcos para la marina comercial nacional y a obras de mejoramiento de puertos mercantes, para mejorar las comunicaciones marítimas mexicanas.

La ley estaba dividida en cuatro capítulos denominados “cédulas”: 1) del ejercicio del comercio o industria; 2) del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística, innominada; 3) profesionistas asalariados; 4) colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

El impuesto se determinaba sobre los ingresos brutos. Los sujetos del impuesto eran tanto mexicanos como extranjeros, siempre que su fuente de ingreso se encontrara en el territorio nacional. Cada cédula tenía su propia tarifa dividida en tres o cuatro categorías. Las tasas variaban entre el 1 y el 4% para las cédulas uno y dos, y del 1 al 3% para la cédula tres.

El impuesto calculado debía ser pagado en la primera quincena de septiembre de 1921 mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la palabra “Centenario”.

El 21 de febrero de 1924, siendo todavía presidente de la república Álvaro Obregón y su ministro de Hacienda Alberto J. Pani, se creó una ley semejante a la del Centenario, sólo que de carácter permanente: la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas.

³⁹ José Iturriaga de la Fuente, *La revolución hacendaria*, México, SEP, 1987, p. 76.

El objetivo esencial que tenía Pani como secretario de Hacienda era enmendar los errores económicos que había originado el secretario anterior (a modo de convertir en superávit el creciente déficit), por lo que se modificó la reforma fiscal planeada por la nueva política hacendaria y se creó como núcleo regulatorio el citado impuesto. A esta política hacendaria Pani se atrevió a denominarla “del Nuevo Régimen”, porque en los campos fiscal y bancario se tendía a la redistribución equitativa de los gravámenes y a la democratización del crédito oponiéndolas, por primera vez, a la tendencia porfiriana que favorecía a un pequeño grupo de ricos en detrimento de las clases menos favorecidas.⁴⁰

Como indica el nombre de esta norma, se estructuró un capítulo o cédula para las personas físicas que obtuvieran ingresos por su trabajo en la forma de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos, y otra cédula para las sociedades y empresas. Desde ese momento y por primera vez en la historia, los patrones retenían el impuesto a sus asalariados y se hacían responsables del pago de las contribuciones. Así, fungían como auxiliares de las autoridades fiscales al ejercer facultades de vigilancia y control. Esto era muy útil y práctico para las autoridades, ya que podían enfocarse solamente en los patrones, en vez de en cada empleado en particular. El ingreso derivado del trabajo personal se gravó con tarifas progresivas cuyas tasas fluctuaban entre el 1 y el 2% (inferiores a los porcentajes de la Ley del Centenario), con un incremento constante en la base de contribuyentes.

Respecto al impuesto sobre las utilidades para las sociedades y empresas, era determinado de acuerdo con la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año, con excepción de las que provenían de negociaciones agrícolas pertenecientes a particulares.

En el reglamento se especificaban los tipos de contribuyentes, la manera en que debían llenarse las declaraciones y la forma de hacer el pago del tributo. Las sociedades tenían que elaborar un pago provisional (como se hace todavía) en el

⁴⁰ Alberto J. Pani, *Apuntes autobiográficos, México*, Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, primera edición facsimilar, 2003, tomo I, p. 332.

primer semestre. La declaración definitiva tenía que ser entregada en el mes de enero, a diferencia del día de hoy que es durante el mes de marzo.

Este impuesto también debía ser cubierto por medio de estampillas y las declaraciones debían presentarse en las formas aprobadas por la reciente Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). En ese entonces se estableció un plazo de hasta cinco años para que el Estado pudiera cobrar las multas, los recargos y los impuestos, lo que dio origen al concepto de caducidad y prescripción. Del total de los impuestos recaudados, un 10% se entregaba a la entidad federativa y otro 10% al municipio donde se originó el ingreso gravable. Con esta ley se ganaron las primeras experiencias que sirvieron para sentar las bases de una nueva metodología para un nuevo impuesto.

Configuración y origen del impuesto sobre la renta

El 18 de marzo de 1925 el presidente Plutarco Elías Calles y el secretario de Hacienda y Crédito Público Alberto J. Pani promulgaron la primera Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). La ley estuvo en vigor de 1925 a 1941, y a lo largo de estos años sufrió una serie de modificaciones para adaptarla al fenómeno económico que el país estaba presenciando.

En este periodo se perfeccionó la idea única de “participación del impuesto” establecida en la Ley de 1924, por la que se destinaba el 10% al estado local y 10% al municipio, condicionados a que estas entidades no gravaran las mismas fuentes de riqueza que la LISR, y si era el caso de que se encontraran gravadas por los municipios o entidades federativas, éstos reducirían sus tarifas en una proporción equivalente al 10% que otorgaba la federación. Con ello se evitaba la concurrencia impositiva (federal, estatal y municipal) sobre el mismo objeto gravable.

En ese entonces los contribuyentes tenían la libertad de elegir el método de pago, puesto que se podía cubrir con estampillas, en efectivo o en cualquier otra forma especificada en el reglamento.

Con el tiempo se modificó el número y alcance de las cédulas, que al aumentar los criterios y las especificaciones, se transformaron en siete: 1) comercio, 2) industria, 3) agricultura, 4) importación de capitales, 5) explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el estado, 6) asalariados, y 7) profesionistas, artesanos y artistas.

En el reglamento se especificaban las deducciones autorizadas, las normas relativas a las declaraciones que estaban obligados a presentar los contribuyentes y los plazos para exhibirlas, así como los requisitos que se debían cumplir para deducir las “cargas familiares”. Se estableció la necesidad de acumular los ingresos obtenidos en dos o más empresas gravadas en una misma cédula y que pertenecieran a un mismo dueño (similar al actual régimen de consolidación).

En ese tiempo se observó que ya había una clara distinción entre los contribuyentes y que existiría proporcionalidad y equidad en la recaudación, como lo establece hoy la Constitución, ya que si aumenta el patrimonio es necesario pagar un tributo fiscal, independientemente del tamaño del contribuyente.

Desde ese entonces, y gracias a los cimientos que se pusieron con la creación de este impuesto, se le otorgó una facultad de adaptación. En particular, las capacidades intrínsecas de adecuación del impuesto a las condiciones económicas de la sociedad mexicana que han configurado de forma periódica las singularidades del entorno. Cada vez que es necesario modificar una regla, son las mismas bases del origen las que le dan la forma.

3.2.1. Sujetos Obligados

Hay dos tipos de sujetos: activos y pasivos, los pasivos son los que tienen a su cargo el pago de impuestos; mientras que los activos son los que tienen el derecho a percibirlos y administrarlos en su beneficio o en beneficio de otros entes.

En el caso del ISR, el sujeto activo es la federación, por ser un impuesto federal, y es ésta quien lo percibe a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas obligadas al pago del ISR. Conforme al artículo 1.º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), los sujetos obligados (sujeto pasivo) son las personas físicas y morales:

- Con residencia en el extranjero, pero que tengan un establecimiento permanente (Sucursal, agencia, etc.) en territorio mexicano, por los ingresos obtenidos en dicho establecimiento.
- Con residencia en el extranjero que tengan una fuente de riqueza en México; esto es, que sin tener un establecimiento generen algún ingreso en México.
- Con residencia en México por todos sus ingresos, incluso los obtenidos fuera del territorio mexicano.

Cuadro 7: Sujetos del ISR

Sujeto pasivo	▶ Personas físicas o morales residentes en México respecto de todos sus ingresos, personas extranjeras con un establecimiento permanente en México por los ingresos de ese establecimiento y residentes en el extranjero que generan algún ingreso en México.
Sujeto activo	▶ La Federación, a través del Sistema de Administración Tributaria.

Fuente: Basado en información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

3.2.2. Objeto

Gregorio Rodríguez (1997) menciona que al hecho generador del crédito fiscal se le suele llamar objeto del impuesto o hecho imponible. Señala que el objeto del impuesto es el hecho generador del crédito fiscal; es una circunstancia o hecho que al realizarse hace que surja la obligación de pago del impuesto, es decir, se trata del supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis para que se aplique la ley.

Los conceptos de hecho generador y hecho imponible están indisolublemente ligados. El hecho generador puede considerarse la conducta del contribuyente a

partir de la cual se coloca en el supuesto previsto en la ley. En el caso del ISR, realizar actividades gravadas por la LISR. Por otra parte, el hecho imponible o hipótesis de incidencia, es el presupuesto de hecho previsto en la ley por cuya realización surge la obligación de pago del tributo. En el caso del ISR, es la obtención de ingresos por parte del contribuyente (Kluwer, 2007). Se observa que hecho generador y hecho imponible son dos caras de la misma moneda.

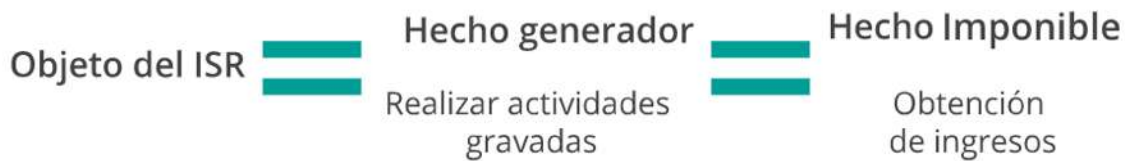
De esta manera, cuando el supuesto jurídico se realiza y es imputable a una persona, nace la obligación de dicha persona de pagar el impuesto. Así, el hecho imponible es la materialización del hecho generador previsto en ley. Con lo anterior se identifica al hecho generador con el hecho imponible y con el objeto del impuesto, en este caso, del ISR.

El Modelo de Código Tributario para América Latina (artículo 37) define al hecho generador como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Al realizarse el hecho generador, no nace automáticamente la obligación de pago del impuesto. La realización del hecho generador hace nacer la pretensión del Estado de cobrar el impuesto, pero el crédito fiscal concreto sólo nace cuando se verifica ciertas condiciones (Benalcázar, 2004). En el caso del ISR, cuando se obtienen ingresos que modifiquen positivamente el patrimonio.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación describe al hecho generador señalado que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren”. Por otra parte, conforme al artículo 1.º de la LISR, el hecho generador de este impuesto es la obtención de ingresos de todo tipo y por toda persona.

Cuadro 8: Objeto del ISR



Fuente: Basado en información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

La LISR no establece una definición de ingreso, sin embargo, en una tesis aislada referida a personas morales, el órgano jurisdiccional estableció que “es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona” (Tesis 1.^a CLXXXIX/2006).

Respecto de las personas físicas, el artículo 90 de la LISR señala que las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo están obligadas al pago del impuesto. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Los “ingresos”, para efectos del ISR se refiere a utilidad o ganancia, incluye la obtención de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, esto es, que lo incremente. En este sentido, si no se modifica positivamente el patrimonio, no hay utilidad y tampoco hay ingresos para efectos del ISR, por lo que tampoco hay obligación de pagar el impuesto, aunque se deba declarar esta circunstancia a la autoridad.

3.2.3. Base Gravable

La base del impuesto es la medición del hecho imponible. Donato Giannini (1957) lo llama la expresión cifrada del presupuesto impositivo. En el caso del ISR, se debe recordar que el hecho imponible es la obtención de ingresos que modifican positivamente el patrimonio, pero esos ingresos pueden ser en efectivo, en bienes,

en servicios, entre otros. Así, la base del impuesto será todos esos ingresos traducidos en una cantidad monetaria.

La base del impuesto mide la dimensión económica del hecho imponible y debe determinarse en cada caso concreto. Esta dimensión económica es muy importante, pues también permite establecer la capacidad de contribuir de las personas y, por tanto, permite determinar caso por caso, conforme a los procedimientos legalmente establecidos, cuánto las personas específicas deben pagar por concepto de ISR.

Generalmente, la doctrina identifica dos tipos de base del impuesto:

- Base imponible. Ingresos netos sin deducciones
- Base gravable. También denominado base tributable, impositiva o liquidable, que corresponde a la base sobre la cual se aplica la tasa, cuota o tarifa una vez realizadas las deducciones que correspondan.

Así, Cortés (1985) define a la base liquidable como “un segundo escalón, y definitivo, del proceso de valoración de la base al que se aplica el tipo de gravamen” (p. 451).

Base gravable de personas físicas

Conforme al artículo 152 de la LISR, la base del impuesto se calcula, de manera general, en dos pasos.

1. Se determina el resultado de los ingresos menos deducciones específicas en cada régimen, en caso de que los hubiera. Las actividades gravadas se dividen en regímenes fiscales, en el caso de las personas físicas se tratan de los siguientes regímenes: ingresos por salarios; ingresos por actividades empresariales y profesionales; ingresos por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso y goce temporal de bienes, ingresos por enajenación de bienes, ingresos por adquisición de bienes, ingresos por intereses, ingresos por la obtención de premios, ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales y demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Cuadro 9: Base gravable de cada régimen



Fuente: Basado en información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

2. Se suman los resultados del paso anterior, cuando se trate de ingresos acumulables. Es decir, se suman las bases gravables de los distintos regímenes acumulables y se deducen las deducciones personales.

Cuadro 10: Base gravable de cada régimen



Fuente: Basado en información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Base gravable personas morales

En el caso de las personas morales, el artículo noveno de la LISR dispone que el resultado fiscal (base gravable) se determina en dos pasos:

1. Disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidas en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio. El resultado se denomina utilidad fiscal (el término utilidad fiscal también se utiliza en el caso de personas físicas con actividades empresariales).

2. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuye, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. El resultado es la base gravable del ISR.

Cuadro 11: Base gravable de ISR para personas morales



Fuente: Basado en información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

3.2.4. Tasa y Época de Pago

En el caso del ISR, para las personas morales existe una tasa fija y para las personas físicas existen tarifas conforme a los ingresos obtenidos. La LISR, artículo 9. °, establece que en el caso de las personas morales la tasa es del 30 % anual sobre la utilidad fiscal.

Por su parte, para las personas físicas, se aplican tarifas progresivas anuales del 1.92 % al 35 % conforme la siguiente tabla:

Cuadro 12: Tarifas anuales del ISR para personas físicas LISR, art. 152

TARIFA ANUAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.82	114.29	3.40%
50,524.83	98,793.04	2,966.91	10.88%
98,793.05	103,218.00	7,130.46	18.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.96%
249,243.49	392,841.96	38,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.61	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	280,850.61	34.00%
3,000,000.01	En adelante	340,850.61	35.00%

Fuente: Basado en información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Como se advierte, en el caso de personas físicas existen cuotas fijas y porcentajes progresivos para el cálculo de los impuestos a pagar. Para calcular el impuesto, se deben seguir los siguientes pasos:

1. Identificar conforme a los ingresos percibidos el rubro aplicable en la tabla y obtener la cuota fija que corresponde.
2. Disminuir de los ingresos percibidos, el límite inferior.
3. Al resultado, se le aplica el porcentaje que corresponda.
4. Se suma el resultado del paso anterior y la cuota y se obtiene el ISR a pagar.

Además de las tarifas anuales, existen tarifas mensuales, dado que en el ISR se realizan pagos provisionales mensuales.

Época de pago

De acuerdo con Rodríguez (2002), la época de pago se refiere al “plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación” (p. 125), es decir, se trata del momento en que se debe pagar el impuesto sobre la renta. Este impuesto se debe pagar de manera anual, no obstante, también se deben realizar pagos provisionales.

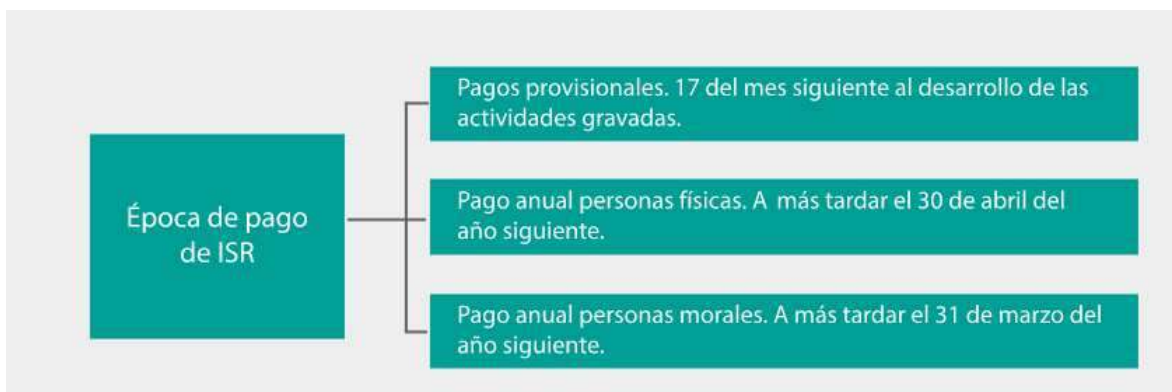
La LISR su artículo que tanto las personas físicas como las morales que causen este impuesto deben hacer pagos mensuales, llamados pagos provisionales. Sin embargo, al término del ejercicio fiscal deben determinar un impuesto anual. A este impuesto anual, se descuentan los pagos provisionales realizados mes con mes.

Los pagos provisionales se realizan tanto por las personas físicas como las morales, los días 17 del mes siguiente a aquél en que llevaron a cabo las actividades gravadas, es decir, los pagos provisionales correspondientes al mes de enero se deben realizar el día 17 de febrero; el pago provisional de febrero se debe realizar el día 17 de marzo, y así sucesivamente.

Por tanto, la época de pago de los impuestos provisionales es el 17 del mes siguiente a aquél en que se realizaron las actividades gravadas.

En cuanto a la época de pago del ISR anual, la fecha límite para el pago, en el caso de las personas físicas, es el 30 de abril del año siguiente. Para las personas morales, es el 31 de marzo del año siguiente.

Cuadro13: Época de pago del ISR



Fuente: Basado en información de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

3.3. Beneficios y Estímulos Fiscales

Beneficios: El beneficio fiscal se puede definir como la reducción en las cargas impositivas de los ingresos obtenidos. Estas reducciones pueden derivar de una exención, una deducción, una bonificación o una reducción fiscal.

Los beneficios fiscales son un ahorro en el patrimonio de una persona física o entidad al pagar menos impuestos.

En el ámbito profesional, el beneficio fiscal es una ventaja que tienen empresas y profesionales para favorecer su actividad económica al pagar menos impuestos. Se reduce la cuota tributaria de empresas y autónomos por parte del legislador.

Tipos de beneficios fiscales

Podemos hablar de diferentes tipos de beneficios fiscales en función de la procedencia y la actividad:

Exención fiscal: un privilegio conforme a la ley que exime del pago de impuestos, por el cumplimiento de ciertas normativas o por su naturaleza social o medioambiental.

Deducción fiscal: una deducción de la base imponible de un determinado impuesto, de forma parcial o total, por un gasto o inversión relacionado con la actividad económica, es decir, gastos deducibles.

Bonificación fiscal: tratamiento especial sobre la carga tributaria en forma de reducción, minorando la base imponible o la cuota tributaria.

Estímulo: Los estímulos fiscales son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den, los siguientes elementos:

- a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal solo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.
- b) Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo.

Los estímulos fiscales son, en palabras sencillas descuentos que aplica el Estado para disminuir el impacto de los impuestos. se percibe que existe desorden y confusión en la escasa doctrina, la legislación y los decretos que los contemplan. Son pocas las referencias de los estímulos fiscales que se hacen en nuestra Constitución. Se confunden figuras como la exención de impuestos, subsidios, estímulos y beneficios fiscales.

En el tema es frecuente la mezcla confusa de sistemas de naturaleza diferente dentro del ámbito de las finanzas públicas: lo fiscal y lo presupuestal; campos que corresponden a principios constitucionales diferentes, los principios de fomento a la economía y los principios constitucionales de las contribuciones. Mezclar estos sistemas y sus correspondientes principios causa confusión en la práctica jurídica. Es necesario poner en claro las características particulares de cada institución para utilizarlas de manera correcta para beneficio del sistema jurídico.

3.3.1 Limitante de Beneficios fiscales

Compensación Universal

La compensación universal es el esquema de pago de impuestos donde se puede pagar un impuesto a cargo con un saldo a favor que se tenga de otro impuesto. Ejemplo: Pagar IVA en contra con el ISR a favor.

Actualmente, este esquema si puede efectuarse, pero únicamente al realizar el pago de impuestos a cargo con saldos a favor generados hasta el mes de diciembre 2018 (Regla 2.3.10 RMF 2023). Tal razón surge como consecuencia a las modificaciones realizadas al Código Fiscal de la Federación (CFF) en el 2020 y previa modificación hecha a la Ley de Ingresos de la Federación de 2019.

Citamos a continuación un extracto del artículo 23 del CFF (énfasis añadido):

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico.”

Por consiguiente, se entiende que, en este sentido, ya no es posible seguir efectuando el pago de los impuestos en esta modalidad (compensación universal), a partir de periodos que daten del mes de enero 2019 en adelante.

Cuadro 14: Línea de vida compensación Universal



Fuente: Contadigital

¿Puedo compensar un saldo a favor que proviene de un pago de lo indebido?

La primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido ya, el criterio normativo 28/CCF/N “Definiciones de saldo a favor y pago de lo indebido” del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, en donde se hace referencia a las siguientes definiciones;

Saldo a favor: Se entiende por saldo a favor al resultado de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.

Pago de lo indebido: A todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeuda al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia.

Un ejemplo de saldo a favor con la mecánica establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta sería cuando los pagos provisionales efectuados son mayores que el impuesto causado del ejercicio. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, cuando el IVA acreditable y/o el IVA retenido son mayores al IVA por pagar.

Un pago de lo indebido o en exceso puede generarse cuando se presenta una declaración complementaria por modificación de obligaciones cuando el monto pagado con anterioridad es superior al impuesto a cargo de la declaración complementaria. Otro caso sería cuando se presenta una declaración complementaria para dejar sin efectos una declaración donde se hubiera efectuado un pago y en ésta se informa del monto pagado con anterioridad.

Tomando en consideración lo establecido en el Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes tienen la opción de compensar las cantidades que tengan a su favor (saldos a favor y pago de lo indebido) contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio (el impuesto a cargo que se pagará mediante compensación debe ser propio del contribuyente), siempre que ambas deriven de un mismo impuesto (tanto el saldo a favor y el pago de lo indebido, deben de ser del mismo impuesto que el importe a cargo que se paga mediante compensación).

El SAT no permitía compensar contra pago de lo indebido

La Comisión Nacional de Síndicos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos le hizo varios cuestionamientos al Servicio de Administración Tributaria y estas fueron sus respuestas:

Cuadro 15: Dudas y Respuestas

 DUDAS Y RESPUESTAS (EJEMPLOS DE CASOS)	
DUDAS DE LA COMISIÓN NACIONAL DE SÍNDICOS DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS	RESPUESTAS DEL SAT
CASO 1 La compensación de pago de lo indebido obtenido en declaración complementaria de pago provisional de ISR Propio contra impuesto a cargo por concepto de ISR Propio , sea éste último a nivel provisional o anual . Considerando que el pago en exceso proviene del mismo impuesto (ISR) .	Procede la compensación del pago de lo indebido de ISR Propio , contra el impuesto a cargo por concepto de ISR Propio en los pagos provisionales o en la declaración anual .
CASO 2 La compensación de pago de lo indebido obtenido en declaración complementaria de pago definitivo de IVA Propio contra impuesto a cargo por concepto de IVA Propio de meses posteriores o anteriores.	Se está trabajando en una actualización del servicio de declaraciones y pagos para que se permita la compensación del pago de lo indebido de IVA contra el IVA propio . Dicha actualización se realizará de forma retroactiva , es decir, también aplicará para los periodos anteriores .
CASO 3 La compensación de pago de lo indebido obtenido en declaración complementaria de pago provisional de ISR retenido por Salarios contra impuesto a cargo por concepto de ISR Propio , sea éste último a nivel provisional o anual . Considerando que el pago en exceso proviene del mismo impuesto (ISR) .	Procede la compensación del pago de lo indebido de retenciones de ISR , contra el impuesto a cargo por concepto de ISR Propio de meses posteriores , ya que tanto el saldo a cargo como el saldo a favor derivado del pago de lo indebido provienen del mismo impuesto.

Fuente: Contadigital

Cuadro 16: Saldos a favor pueden compensarse entre sí

FORMA DE APLICAR LA COMPENSACIÓN						
SALDO A FAVOR	COMPENSACIÓN CONTRA					
	ISR	IVA	IEPS	RET. ISR	RET. IVA	RET. IEPS
ISR	✓	✗	✗	✓*	✗	✗
IVA	✗	✓	✗	✗	✓*	✗
IEPS	✗	✗	✓	✗	✗	✗

✓ Es posible realizar la compensación.
 ✓* Es posible realizar la compensación **únicamente** en donde la cantidad a favor se origine por pago de lo indebido.
 ✗ No es posible realizar la compensación.

Fuente: Contadigital

La SCJN determina que la compensación no es un medio de pago del IVA, ni puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento.

En los últimos años se generó en México una discusión entre el fisco y los contribuyentes sobre si podía considerarse como acreditable el IVA pagado o satisfecho a través de alguna forma de extinción de las obligaciones como la compensación, por medio de la cual dos contribuyentes que reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente saldan sus deudas y derechos de cobro.

En este contexto diversos tribunales emitieron decisiones contradictorias al respecto, motivo por el cual se denunció ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) la contradicción de criterios identificada con el número 413/2022 entre la tesis aislada de rubro “Impuesto al valor agregado (IVA). La compensación entre contribuyentes, como medio de extinción de obligaciones, no está prohibida para considerar efectivamente pagada dicha contribución” y la jurisprudencia del Pleno del Décimo Sexto Circuito de rubro “Impuesto al valor agregado. El análisis de los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de la Ley Relativa, no da lugar a interpretar que, en la devolución del saldo a favor, la figura extintiva de la compensación,

aplicable en el derecho civil, sea un medio de pago para acreditar dicho impuesto (legislación vigente en los ejercicios fiscales 2019 y 2020.”

Pues bien, mediante sesión de 15 de marzo de 2023, la segunda sala de la SCJN ha resuelto por decisión unánime dicha contradicción de criterios concluyendo que, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 1-B de la Ley del IVA, la compensación civil no es un medio de pago del IVA y no puede dar lugar a una solicitud de devolución del saldo a favor o acreditamiento del referido impuesto. Hay que destacar que este fallo constituye un pronunciamiento que constituirá una jurisprudencia de observancia obligatoria en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo.

De conformidad con lo anterior, el criterio establecido por la SCJN va a tener un impacto relevante en todos aquellos contribuyentes que hayan considerado como pagada la contraprestación y el IVA a través de la figura de la compensación u otras formas de extinción de las obligaciones distintas al flujo de efectivo y, por tanto, considerado como acreditable el impuesto.

En este sentido, será necesario que todos los contribuyentes revisen todas las operaciones con dichas características realizadas en los últimos ejercicios. De igual forma, se deberá realizar una evaluación por parte de aquellos contribuyentes que hayan solicitado devoluciones de IVA en las que se haya considerado el impuesto pagado mediante un modo de extinción de las obligaciones y dichas solicitudes hayan sido autorizadas dentro del marco natural de dicho trámite por la autoridad fiscal (es decir, que no provengan en cumplimiento de sentencias emitidas por los órganos jurisdiccionales).

No obstante, hay que destacar que, de la versión provisional del proyecto que dio origen a la decisión comentada, se desprende que el pronunciamiento de la SCJN se ha limitado a analizar porciones normativas muy específicas de la Ley del IVA.

3.3.2 Estímulos fiscales en disposiciones administrativas generales

Proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, de conformidad con la fracción I del Artículo 89 constitucional, el titular del Poder Ejecutivo emite decretos administrativos de observancia general y, con fundamento en el artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación, podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.

En este apartado se revisan diferentes decretos sin adentrarse a su total contenido de fondo, puesto que para los efectos de este estudio se busca localizar en documentos existentes en la práctica administrativa real de nuestro país, la existencia y manejo de las figuras que nos ocupan, fundamentalmente los estímulos fiscales y los beneficios fiscales, pero como ya habremos apreciado también interesan figuras afines como el subsidio, la exención, entre otras, con la finalidad de llegar a asomarnos a sus características generales y a las implicaciones jurídicas que tales características conllevan.

Es importante tener presentes las características de todas las figuras mencionadas, porque su propia esencia marca reglas para su correcta utilización dentro de una adecuada técnica jurídica como en un momento posterior se analizará.

3.2.5.1 Decreto 1

El 24 de mayo de 2010, el Presidente de la República suscribió el Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que entró en vigor el día siguiente de su publicación y estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2011.⁴¹

Este decreto está referido a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, a través de sus labores de asistencia o beneficencia a favor de personas y regiones de escasos recursos, así

⁴¹ Diario Oficial de la Federación, 26 de mayo de 2010

como grupos vulnerables por edad, sexo o discapacidad y otras acciones filantrópicas.

Se razona que toda vez que como consecuencia de las modificaciones al artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, se estableció que las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, podrán obtener ingresos no afectos al pago de dicho gravamen por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir dichos donativos, siempre que éstos no excedan del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio y en el caso de que dichos ingresos excedan del límite mencionado, por el excedente deberán determinar y pagar el referido impuesto.

Que las donatarias autorizadas no se encuentran preparadas para cumplir con el nuevo marco impositivo al que están sujetas, por ello, resulta conveniente otorgar de manera temporal un estímulo fiscal. El estímulo fiscal consiste en un crédito fiscal equivalente al monto del impuesto sobre la renta que, en su caso, se cause por el excedente a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de mayo de 2010, el cual únicamente se podrá acreditar contra dicho impuesto, medida que estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2011.

Se destaca de este decreto, que de manera específica se menciona, que su objeto es el otorgar un estímulo fiscal, sin embargo, se trata de un beneficio fiscal. También es destacable que no impulsa ninguna actividad de la economía. Tiene un fin parafiscal, que es apoyar a organismos que realizan labores filantrópicas.

El estímulo se hace consistir en el acreditamiento de impuestos que se generen por el excedente del límite antes señalado, es decir, el Estado no aporta ninguna cantidad al contribuyente, pero le otorga crédito para el pago de impuestos.

3.2.5.2 Decreto 2

El 19 de abril de 2010, el Titular del Poder Ejecutivo, suscribió un decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes afectados por el sismo ocurrido en los municipios de Mexicali, Baja California y San Luis Río Colorado, Sonora. Se suscribió con fundamento en el Artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los artículos 39, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, entrando en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.⁴²

Para efecto de analizarlo se anotan en lo conducente fragmentos del decreto: Para apoyar la reactivación de la planta productiva de los municipios de Mexicali, Baja California y San Luis Río Colorado, Sonora, es indispensable el otorgamiento de diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en los citados municipios.

Las personas físicas cuyo domicilio fiscal esté ubicado en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, obligadas a presentar declaración por el ejercicio fiscal de 2009 respecto de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, podrán presentar dichas declaraciones en el mes de julio de 2010, sin recargos ni sanciones.

El pago de los impuestos a cargo que resulten se podrá efectuar hasta en seis parcialidades consecutivas sin que para estos efectos se deban pagar recargos, y sin que se deba otorgar garantía del interés fiscal.

Podrán efectuar el pago derivado de la presentación de cada una de sus declaraciones provisionales de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, correspondientes a los meses de marzo, abril y mayo de 2010, hasta en seis parcialidades consecutivas.

Cuando los pagos provisionales efectivamente pagados de los meses de marzo, abril y mayo de 2010 del impuesto empresarial a tasa única, por acreditar en los términos del cuarto párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a

⁴² Diario Oficial de la Federación, 20 de abril de 2010

Tasa Única, a cargo de las personas señaladas en el artículo segundo de este Decreto, sean mayores al monto del pago provisional de dicho impuesto correspondiente al periodo por el que se efectúa el cálculo, los contribuyentes podrán acreditar el excedente contra el pago provisional del impuesto sobre la renta que efectivamente deban pagar correspondiente al mismo periodo y hasta por el monto del pago provisional de este último impuesto. En este caso, el acreditamiento efectuado se considerará impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado.

Los contribuyentes que con anterioridad al mes de abril de 2010 cuenten con autorización para efectuar el pago a plazos de contribuciones omitidas y de sus accesorios en los términos del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación y que tengan su domicilio fiscal en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, podrán diferir el pago de las parcialidades correspondientes al mes de abril de 2010 y las subsecuentes que se les haya autorizado, reanudando su pago en los mismos términos y condiciones autorizadas, a partir del mes de mayo de 2010, sin que se considere que las parcialidades no fueron cubiertas oportunamente, por lo que no deberán pagarse recargos por prórroga o mora.

Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, pero cuenten con sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento fuera de ellos, gozarán de los beneficios establecidos en el presente Decreto únicamente por los ingresos y actividades correspondientes a los establecimientos ubicados en dichos municipios.

Tratándose de los contribuyentes a que se refiere este artículo, los impuestos sobre la renta cuyo pago se podrá realizar en parcialidades en los términos del presente Decreto, serán por el monto que se obtenga de aplicar a los impuestos correspondientes a los pagos provisionales o del ejercicio, se trate, el factor que resulte de dividir los ingresos atribuibles a las sucursales, agencias o establecimientos ubicadas en los municipios citados en el párrafo anterior, entre el total de los ingresos del contribuyente, en el periodo al que corresponda el pago provisional o del ejercicio fiscal de 2009, según se trate.

Se considera que los contribuyentes tienen su domicilio fiscal en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, cuando hayan presentado el aviso respectivo ante el Registro Federal de Contribuyentes, con antelación al 4 de abril de 2010.

En el supuesto de que se dejen de pagar total o parcialmente dos o más de las parcialidades a que se refiere el presente Decreto, sucesivas o no, se considerarán revocados los beneficios de pago en parcialidades otorgados en el mismo. En este caso, las autoridades fiscales exigirán el pago de la totalidad de las cantidades adeudadas al Fisco Federal, con la actualización y los recargos que correspondan de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Destaca en la parte transcrita del decreto, la mención específica de que lo que se otorga son beneficios fiscales. Este decreto es ilustrativo para apreciar la figura de los beneficios fiscales y poderla comparar con los estímulos fiscales, los subsidios, las exenciones, las subvenciones, los acreditamientos, que finalmente es la orientación que se persigue.

Además es interesante ver que este decreto se fundamenta en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, fracciones I, II y III, ya que ese precepto autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general: “condone o exima, 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.” Comparando esta porción del artículo 39 citado con el contenido del decreto de otorgamiento de beneficios fiscales, nos percatamos que fue materia de este último el otorgar plazos ampliados para la presentación de declaraciones, con el beneficio adicional de no cobro de recargos y sanciones. Parece interesante el segundo párrafo de la primera fracción del artículo 39, que dice:

“Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación de una determinada rama de la

industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.”

Es interesante esta parte del precepto porque nos dice que el Titular del Poder Ejecutivo no puede otorgar los beneficios fiscales a que se refiere el primer párrafo de la fracción I a una rama industrial afectada por acción de ley o tratado. Se puede entender el sentido de esta parte de la disposición, en cuanto a que no tiene por qué acudirse a beneficios fiscales para apoyar a la industria afectada; el otorgamiento de beneficios fiscales por vía de decreto del Ejecutivo implicaría separarse del principio de legalidad tributaria en cuanto que esto significa separarse de lo que dispuso la ley.

Sólo es posible de acuerdo con el Artículo 28 constitucional otorgar subsidios a actividades prioritarias cuando éstas sean generales, los subsidios a su vez deben ser generales, de carácter temporal y cuando no afecten sustancialmente las finanzas de la nación. Bajo estas consideraciones es claro que el concepto de beneficio fiscal no sería el que correctamente se pudiera aplicar para apoyar a la industria afectada, pero sí se puede impulsar válidamente vía subsidio como marca el artículo constitucional señalado y deja entrever el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, segundo párrafo de la fracción I.

La fracción II del precepto que se comenta, dice:

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

El decreto del caso dicta medidas exactamente ajustadas a esta fracción, ya que por esa vía se modificó el esquema de acreditamiento de pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única, respecto del Impuesto sobre la Renta; se difieren las autorizaciones ya otorgadas de pago a plazo sin generar recargos por prórroga o mora, además de que se ubica y limita territorialmente el goce de estos beneficios fiscales. Comentario final respecto de este decreto sería que si bien se

fundó en la fracción III del artículo 39 del código citado, que autoriza al Ejecutivo Federal a: “Conceder subsidios o estímulos fiscales”, en el decreto no se contiene ningún subsidio, entendido como aportación estatal de numerario; tampoco se establece ningún estímulo fiscal, entendido éste, no como sinónimo de subsidio sino como mecanismo de impulso a una actividad económica determinada.

3.2.5.3 Decreto 3

Decreto de fecha seis de mayo de dos mil nueve por el que se otorgan beneficios fiscales con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de influenza,⁴³ emitido por el Titular del Ejecutivo Federal con fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, está fundamentado de la misma manera que el decreto que antecede.

Menciona que la epidemia provocó la suspensión de actividades en diversos sectores productivos con un impacto significativo en la economía nacional, alterándose los patrones de consumo de la población, sobre todo tratándose de los sectores de esparcimiento, servicios y de turismo; que de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, en caso de catástrofes sufridas por epidemias, el Ejecutivo Federal puede condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios; que a fin de mitigar los efectos económicos ocasionados por la epidemia y contribuir a reactivar la economía del país, se estima indispensable el otorgamiento de diversos beneficios fiscales.

Los beneficios fiscales consisten en acreditamiento más favorable en materia del impuesto empresarial a tasa única contra el impuesto sobre la renta. Exenciones en materia del pago de las cuotas obrero-patronales previstas en la Ley del Seguro Social a cargo de los patrones. Exenciones en materia de pago de algunos derechos. Se otorga un subsidio fiscal a las entidades federativas que eximan de

⁴³ Diario Oficial de la Federación, 07 de mayo de 2009.

los impuestos sobre nóminas y sobre hospedaje en los sectores de hotelería, restaurantes y servicios de esparcimiento.

Podemos desprender que, si bien en este decreto se habla del otorgamiento de beneficios fiscales, por otra parte, se habla de subsidio fiscal a Estados que eximan de impuestos locales; en este último caso habría que analizarse si técnicamente es válido o no el tratamiento de subsidio, o debiera ser transferencia.

3.3.3 Características y elementos del estímulo fiscal

El ejercicio que se viene practicando tiene como finalidad asomarnos a instituciones diferentes entre sí, con sus características particulares, pero que concurren en el ámbito de la política fiscal, financiera, económica y jurídica en forma tan dinámica que en ocasiones se confunden. No obstante, esa concurrencia y el uso cotidiano en la materia, se percibe la necesidad de poner en claro las características particulares de cada institución para utilizarlas de manera correcta para beneficio del sistema jurídico.

Como se anotó, los conceptos estímulo fiscal, beneficio fiscal, subsidio, subvención, exención, condonación, acreditamiento, concurren en la legislación, los decretos y la interpretación jurisdiccional. Intentar una hipótesis que explique la naturaleza básica del estímulo fiscal es un objetivo que rebasa la dimensión de este documento, pero sí es posible dejar asentadas diversas inquietudes que puedan servir de base a próximas reflexiones.

Partiendo de los dos preceptos constitucionales, los artículos 25 y 28, encontramos dos vertientes que convergen: en el primero se reconoce al Estado la rectoría del desarrollo nacional mediante el fomento del crecimiento económico y la justa distribución del ingreso; el segundo contiene varios principios de política económica, entre otros, el que autoriza otorgar subsidios a las actividades prioritarias.

En la lógica de estos dos preceptos constitucionales ubicamos a los estímulos fiscales como instrumento de fomento de la actividad económica. La denominación estímulos fiscales no se contiene en la Constitución, la podemos observar en las Leyes de Ingresos, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el Código Fiscal de la Federación.

El estímulo fiscal se asocia con actividades de fomento como es el caso de entrega de subsidios o subvenciones para apoyo de productores. No obstante, la confusión que puede generar la palabra “fiscal”, el estímulo fiscal otorgado para fomentar el desarrollo, no necesariamente se vincula con lo contributivo. En este caso, no se está en presencia de actividades de recaudación de ingresos fiscales, pero sí de un acto de entrega de recursos presupuestales.

Si el estímulo efectivamente fuera fiscal, debiera quedar sujeto a disposiciones fiscales, principio de legalidad tributaria y Código Fiscal de la Federación; existen criterios jurisprudenciales que señalan que estímulo fiscal está sujeto al decreto que lo crea, y se agregaría que también está sujeto a los Artículos 25 y 28 constitucionales. Otro criterio menciona que los estímulos fiscales no están sujetos a la normatividad tributaria.⁴⁴

Por eso, hipotéticamente pensamos que el estímulo fiscal se denomina así porque es el fisco en una concepción histórica de “tesoro del emperador”,⁴⁵ actualmente equivalente a recursos de la hacienda pública, el que vía presupuestaria otorga recursos fiscales para impulsar un área económica cumpliendo con los lineamientos constitucionales. Es decir, el estímulo no es un instrumento de recaudación, es un instrumento de entrega presupuestal para el fomento, por eso paradójicamente es confuso el emplear el término estímulo fiscal en disposiciones estrictamente fiscales.

Como podemos apreciar, la acción de fomento e impulso a la actividad económica, en principio, se logra inyectando recursos, dice la Constitución, subsidiando, siendo esta figura esencialmente presupuestaria no fiscal. En efecto, subsidio es un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante períodos determinados.⁴⁶

⁴⁴ Semanario...op cit. 2ª Sala. Tesis aislada. Tomo XXIX. Abril 2009. Tesis 2ª XXXVII/2009. Registro 167356, p. 23.

⁴⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, México, Limusa, 2009, p. 22

⁴⁶ “Enciclopedia Jurídica Mexicana”. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo VI, México, Porrúa, 2002, p. 575

Sin embargo, la revisión de las leyes y preceptos, así como de los decretos y las interpretaciones jurisdiccionales que en apartados anteriores se comentaron, demuestra confusión. Vale destacar que vía estímulo fiscal en ley y decreto se otorgan realmente beneficios fiscales.

Los beneficios fiscales constituyen otra figura dentro de la que se pueden enmarcar diversos mecanismos para aminorar, simplificar, facilitar, posponer, acreditar, condonar, eximir, obligaciones fiscales. La Ley de Ingresos de la Federación refiere los beneficios fiscales, y a través de diversos preceptos de otras leyes y decretos se relacionan estos beneficios fiscales.

Finalmente, podemos señalar que es escasa la referencia constitucional respecto a los estímulos fiscales; también es escasa la doctrina jurídica en la materia. En la legislación ordinaria fiscal, en disposiciones administrativas, en la interpretación jurisdiccional y en la doctrina, se aprecia confusión terminológica en relación con los estímulos fiscales. La figura jurídica de estímulo fiscal no corresponde al derecho estrictamente fiscal, puesto que no está referida a la recaudación de contribuciones, más bien es un instrumento de apoyo presupuestal orientado al fomento económico mediante entrega de subsidios.

La utilización del concepto de estímulo fiscal, en la legislación estrictamente contributiva, genera confusión con el concepto de beneficio fiscal, ocasionando distorsión en las instituciones, la cual es necesaria corregir.

En éste mismo orden de ideas profundizaremos en el estímulo fiscal en materia del impuesto especial sobre producción y servicios proporcionado en zona fronteriza desde el pasado 27 de diciembre del 2016.

3.3.4 Estímulos fiscales en el Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación menciona los estímulos fiscales en los Artículos 25, 25-A y 39. Los dos primeros preceptos describen la mecánica operativa de los estímulos fiscales, términos, requisitos, avisos a las autoridades, presentación de certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, límite de estímulos hasta por el importe de la contribución, así como el reintegro actualizado de estímulos indebidamente recibidos. Destaca un punto interesante y de trascendencia si se le relaciona con la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, la posibilidad de acreditar el importe de los estímulos fiscales a que se tenga derecho, contra la cantidad que se está obligado a pagar.

Por su parte, el artículo 39 del código establece la facultad de la que dispone el ejecutivo federal para conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general y en concordancia con el Artículo 28 constitucional; dichas resoluciones deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Destacamos de este precepto que, vinculado con el Artículo 80 constitucional, concede la facultad de otorgar subsidios y estímulos fiscales al Presidente de la República mediante resoluciones de carácter general. Habrá que determinar qué tipos de resolución de carácter general pueden ser emitidas por el Ejecutivo Federal y si una resolución de este tipo es suficiente para dejar de pagar un impuesto establecido en ley.

En otros términos, es necesario precisar si por virtud de lo dispuesto en el artículo 39 del código citado, se puede autorizar al titular del Poder Ejecutivo para que por conducto de una resolución administrativa general deje sin efecto un elemento esencial del impuesto establecido en ley.

3.3.5 Estímulos fiscales en la Ley de Ingresos de la Federación

En su capítulo II denominado “De las Facilidades Administrativas y Beneficios Fiscales”, la mencionada Ley de Ingresos, en su artículo 16, contiene en un apartado de disposiciones en materia de estímulos fiscales; en apartado diferente, se refiere al otorgamiento de exenciones. Por separado, en el artículo 17 norma el otorgamiento de estímulos fiscales y subsidios.

Llama la atención que en esta importante ley financiera inicialmente se dé un tratamiento por separado a los estímulos fiscales distinguiéndolos de los subsidios, pero cuando se refiere en otro artículo a otro tipo de beneficios fiscales, homologue los estímulos fiscales y los subsidios. Las exenciones se mantienen en apartado separado, confirmando su categoría diferente respecto de las otras figuras jurídicas. Recapitulando, estos preceptos, parecen otorgar categorías diferenciadas a los estímulos fiscales, los subsidios y las exenciones.

En efecto, el artículo 16 apartado A establece el otorgamiento de estímulos fiscales a personas que realicen actividades empresariales, excepto minería, que para determinar su utilidad puedan deducir el Diesel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos.

Consiste el estímulo en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere el artículo 2º-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de dicho combustible. Como se aprecia de lo anterior, se dice que se otorga un estímulo fiscal que en su caso debiera estar sujeto a reglas presupuestarias, cuando realmente lo que se da es un beneficio fiscal sujeto a reglas estrictamente fiscales.

En el apartado B del mismo artículo 16, se otorgan exenciones del impuesto, se exime del pago del derecho de trámite aduanero que se cause por la importación de gas natural y se faculta al SAT para emitir reglas de carácter general que sean necesarias para la aplicación del contenido previsto en este artículo.

Este estímulo puede ser acreditado en los pagos provisionales o en la declaración anual del ejercicio respecto del Impuesto Sobre la Renta.

3.3.6 Estímulos fiscales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

La Ley del Impuesto sobre la Renta cuenta con el Título VII denominado “De los Estímulos Fiscales”, respecto de los cuales se hará referencia sintética, obviando los detalles de operación de los denominados estímulos fiscales, toda vez que es objeto de este documento estudiar en lo posible las características de los estímulos fiscales para resaltar su naturaleza y poderlos clasificar ordenadamente.

El artículo 218 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone un estímulo fiscal consistente en disminuir de la base gravable de contribuyentes personas físicas, el importe de depósitos, en las cuentas personales especiales para el ahorro, pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro o adquisiciones de acciones de las sociedades de inversión que sean identificables correspondiente al ejercicio en el que éstos se efectuaron o al ejercicio inmediato anterior.

Interesa resaltar, para efecto de posteriores reflexiones, que el artículo que se acaba de sintetizar se refiere de manera directa a estímulo fiscal y no a subsidio, lo que hace pensar que existen tratamientos diferenciados entre lo que son estímulos fiscales, separándose del concepto subsidio, no obstante que inclusive jurisprudencialmente se les ha considerado homólogos. Destacamos también que en esencia el estímulo, en este caso consiste en disminuir la base gravable del impuesto sobre la renta de persona física, lo que no representa para el Estado una aportación directa en concepto de estímulo fiscal ni subsidio, por lo tanto, debería denominarse beneficio fiscal. Otra cuestión destacable es que también existe un fin parafiscal.

Otro de los estímulos contemplados en la ley que estamos analizando es el mencionado en su artículo 220, en el que a los contribuyentes a los que menciona se les permite opcionalmente, practicar de manera inmediata la deducción de sus inversiones en activo fijo, mediante la aplicación de los porcentajes contenidos en el artículo de referencia en el momento en que se efectúe la inversión, cuando se

inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, siempre y cuando las inversiones en bienes se utilicen en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey. Al respecto se establecen requisitos y excepciones a esta deducción acelerada.

Sin entrar en detalles por lo prolijo que resulta, podemos apreciar también un fin parafiscal, de impulso a la actividad económica y más específicamente a la actividad industrial, puesto que en términos generales se privilegia la deducción inmediata respecto a materiales, herramientas, aparatos y equipo de tipo industrial.

También, como sucede en el artículo anterior, no obstante que en el caso se trata de un beneficio fiscal, se especifica que lo que se está aplicando es un estímulo fiscal, no se menciona subsidio, lo que es explicable, ya que el Estado no aporta cantidad alguna, es el contribuyente quien mediante el mecanismo fiscal de la deducción inmediata reducirá su base impositiva, beneficiándose directamente, sin necesidad de tramitación de certificados, cedís, ni de ningún otro tipo.

El artículo 222 de la ley tiene un marcado objetivo parafiscal de apoyo a personas que padezcan las discapacidades que se especifican en el artículo, puesto que los patrones que los contraten podrán deducir de sus ingresos, un monto equivalente al 100% del impuesto sobre la renta de estos trabajadores retenido y enterado.

Igualmente, en este artículo se presenta una deducción que podemos calificar de beneficio fiscal no de estímulo fiscal o de subsidio, ya que el patrón aprovecha la deducibilidad de los pagos que él realiza sin cargos al Estado por aportaciones vía subsidio.

El artículo 223 junto con el 224 establecen que, con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 224 de esta Ley a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o la construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines.

Entre otras muchas cuestiones diversas, el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso, se dividirá entre el número de certificados de participación que haya emitido el fiduciario por el fideicomiso para determinar el monto del resultado fiscal correspondiente a cada uno de los referidos certificados en lo individual; el fiduciario retendrá a los tenedores de los certificados de participación el impuesto sobre la renta por el resultado fiscal que les corresponda.

En esos dos extensos preceptos no se encuentra ningún dato que indique que el Estado aportará directamente un apoyo con bienes del erario público, es decir, no hay estímulo fiscal ni subsidio en dinero, solamente un mecanismo de cálculo de las bases impositivas, diferente y más favorable al generalmente utilizado. En eso consiste el beneficio fiscal para impulsar la construcción de inmuebles para arrendamiento.

En el artículo 224-A tampoco se encuentran aportaciones del Estado hacia el contribuyente en concepto de subsidio, sí, en cambio se aprecia que el estímulo fiscal a las sociedades mercantiles que tributen en los términos del Título II de la Ley está dirigido a mecanismos especiales de acumulación de ganancias por la enajenación de los bienes inmuebles aportados, en los diversos supuestos que establece el precepto.

Además, se prevé que cuando estas empresas tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones deberán entregar a dichos fondos, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diario que los fondos tuvieron en el mismo ejercicio o por la participación accionaria al término del ejercicio, la que resulte menor.

La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.

Esta parte del precepto genera no un subsidio sino un crédito para aplicarse contra pago de impuestos. Es de observarse que la ley en este supuesto no prescribe, que

dicho crédito no se considere ingreso, por lo que bajo el principio de legalidad lo sería y pudiera estar gravado por virtud del contenido del artículo 17 de la ley que dice que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio.

En el artículo 225 dirigido a los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, se establece que podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, cumpliendo requisitos, lo cual es un beneficio fiscal consistente en la posibilidad de reducir la base gravable con una deducción más favorable al contribuyente constructor. De esa manera no hay estímulo fiscal propiamente dicho, ya que no está sujeto a entrega estatal de numerario, no hay subsidio.

A través de dicho beneficio se impulsan las actividades de la industria de la construcción, en épocas que efectivamente lo requieren para promover la actividad económica en general. Este mecanismo representa una excepción al sistema general del impuesto sobre la renta para adoptar una forma de cálculo de la base gravable más favorable al contribuyente sin menoscabo del principio de legalidad tributaria, ya que es por una ley de igual jerarquía que se establece el cambio.

También con evidente fin parafiscal, en el artículo 226 se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que en el ejercicio fiscal aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el Impuesto Sobre la Renta o el impuesto al activo que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. Este crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

Este precepto, aunque menciona que se otorga un estímulo fiscal, difiere de los anteriores dispositivos en cuanto a que el mecanismo de apoyo a la cinematografía, en este caso, sí implica la aportación estatal consistente en un crédito al productor, es decir, este estímulo puede confundirse con subsidio. En otro aspecto, en ley se señala expresamente que el crédito fiscal no será acumulable para efectos del

impuesto sobre la renta, lo que es una previsión importante que define de manera clara el alcance del beneficio y evita litigios futuros, puesto que la autoridad fiscal quedaría de otra manera obligada a exigir la acumulación de un importe equivalente a la suma acreditada.

Para promover la inversión en capital de riesgo en el país, el artículo 227 junto con el artículo 228 de la ley que nos ocupa establece un tratamiento fiscal para las personas que inviertan en acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México, no listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en préstamos otorgados a estas sociedades para financiarlas, a través de los fideicomisos en los que se cumplan los requisitos que establece el propio artículo 227 y que obviamos.

Dichos inversionistas causarán su impuesto sobre la renta utilizando el procedimiento descrito en siete fracciones del artículo 228, dentro de las cuales, revisadas minuciosamente, no se encuentra la disposición de ninguna aportación estatal, consistiendo el estímulo precisamente en el cambio de esquema de cálculo del impuesto.

3.3.7 Estímulos fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Consiste en un crédito fiscal de 50 % del impuesto al valor agregado, el cual se aplicará en forma directa sobre la tasa de 16 %, a fin de que la tasa disminuida que resulte sea de 8 %. Debes tener tu domicilio fiscal, sucursal, agencia o establecimiento dentro de la región fronteriza sur.

Lo aplican las personas físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en las sucursales, locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza sur.

No podrán aplicar dicho estímulo fiscal en las siguientes actividades:

- La enajenación de bienes inmuebles o la enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles.
- Los servicios digitales.
- Los servicios digitales de intermediación entre terceros.

- Prestación de servicios de transporte de bienes o de personas, vía terrestre, marítima o aérea, salvo cuando la prestación de dichos servicios inicie y concluya en dicha región, sin realizar escalas fuera de ella.

Las y los contribuyentes que se encuentren en el listado publicado en el Portal del SAT por encontrarse en alguno de los siguientes supuestos previstos en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Las y los contribuyentes o sus socias y socios o accionistas que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, esto es, tratarse de personas contribuyentes que emiten comprobantes sin contar con activos, personal, infraestructura, capacidad material o que se encuentren como "no localizados".

Tampoco será aplicable para aquellas personas contribuyentes que hubieran realizado operaciones con las y los contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y el Servicio de Administración Tributaria les haya emitido una resolución que indique que efectivamente no adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales correspondientes, salvo que hayan corregido totalmente su situación fiscal mediante la presentación de las declaraciones complementarias que correspondan, consideren su corrección como definitiva y no hubieran interpuesto algún medio de defensa en contra de la referida resolución o, de haberlo interpuesto, se desistan del mismo.

Las y los contribuyentes que se encuentren en el listado publicado en el Portal del SAT por ubicarse en los supuestos del artículo 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación y que consiste en la transmisión indebida de las pérdidas fiscales.

Capítulo IV. Planeación fiscal de las empresas en materia de devoluciones de Impuestos

Una vez desarrollados todos los elementos necesarios para sustentar la investigación científica vamos a dar pie a la propuesta para aplicar el beneficio de nuestro tema de investigación encaminado a “Conflictos de las devoluciones de Impuestos y las afectaciones de la desaparición de los beneficios fiscales en los últimos dos sexenios.

Hay muchos aspectos relevantes a considerar al administrar un negocio, pero quizá ninguno tan importante como una buena gestión financiera y el pago de impuestos.

Las empresas pueden constituirse en distintos tipos de sociedades de acuerdo a lo indicado en la Ley General de Sociedades Mercantiles y la Ley del Mercado de Valores (en el caso de las empresas que deseen ser emisoras de deuda o capital en el mercado mexicano).

Pero, independientemente del tipo de sociedad elegido, todas las empresas son consideradas como personas morales, como lo estipula el Artículo 25 del Código Civil Federal.

Las personas morales son un grupo de personas físicas que se asocian para la realización de un fin en común y son reconocidas como entidades independientes de sus socios.

Si bien, existen varios impuestos aplicables, dependiendo de las actividades del negocio, los principales impuestos que deben pagar las personas morales en México son tres:

- Impuesto Sobre la Renta (ISR): Impuesto directo que se aplica sobre los ingresos de las empresas que trabajan en México.
- Impuesto al Valor Agregado (IVA): Impuesto indirecto que se aplica por adquirir bienes y servicios. Puede variar, dependiendo del caso.
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS): Es el impuesto que se paga por producir, vender o importar gasolinas, bebidas alcohólicas, bebidas saborizadas, tabaco o alimentos con alto contenido calórico.

Es importante recalcar que, antes de realizar el pago de estos (y otros) impuestos, se deben calcular las deducciones y los estímulos fiscales que se aplicables. A continuación le explicamos ambos puntos.

Deducciones

Las deducciones se refieren a reducir el monto total de impuestos que se deben de pagar, debido a gastos que reducen el total del ingreso.

De acuerdo con el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son deducibles:

- Devoluciones, descuentos y bonificaciones del ejercicio, así como los gastos de las mismas.
- Costo de venta.
- Créditos incobrables y pérdidas fortuitas.
- Cuotas de seguridad social y aportaciones a fondos de jubilación.
- Intereses devengados a cargo durante el ejercicio.
- Ajuste anual por inflación.
- Anticipos y rendimientos que paguen sociedades cooperativas, asociaciones y sociedades civiles.
- Donaciones a instituciones autorizadas, por no más del 7% de las utilidades del ciclo anterior.

Para que una deducción fiscal pueda llevarse a cabo, el gasto necesita cumplir ciertos requisitos:

- Estar registrado adecuadamente en su contabilidad y ser restado una sola vez.
- Estar respaldado por una factura con CFDI, en conformidad con la legislación vigente y que los pagos mayores a \$2,000 se realicen mediante transferencia electrónica.
- Cumplir con las demás disposiciones fiscales contempladas en la ley.
- Ser un gasto indispensable para el negocio. Por ejemplo, guantes de latex y gazas para un consultorio médico, o una computadora para una agencia de marketing digital.

Beneficios fiscales

Adicionalmente a las deducciones, el gobierno de México cuenta con varios estímulos fiscales que pueden reducir el monto de impuestos a pagar:

IMMEX

Desde el 2006, se puso en funcionamiento el programa IMMEX (Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación), mediante el cual se permite importar temporalmente los bienes necesarios para un proceso industrial de elaboración, transformación o reparación de mercancías, que se importan temporalmente para su exportación o a la prestación de servicios de exportación. Esto sin tener que pagar el impuesto general de importación, IVA o cuotas compensatorias.

El programa abarca:

- Materias primas, partes y componentes que se vayan a usar totalmente para integrar la mercancía.
- Combustibles y lubricantes que vayan a usarse durante el proceso.
- Empaques, etiquetas y folletos.
- Contenedores y cajas de trailers.
- Maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinadas al proceso productivo; equipos y aparatos para el control de la contaminación; para la investigación o capacitación, de seguridad industrial, de telecomunicación y cómputo, de laboratorio, de medición, de prueba de productos y control de calidad;
- Equipo y maquinaria que intervenga en el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes de exportación o con el proceso productivo, y equipo para el desarrollo administrativo.

PROSEC

Los Programas de Producción Sectorial (PROSEC) están dirigidos a empresas que producen determinadas mercancías. Las empresas participantes pueden importar bienes que serán usados en el proceso productivo y pagar un arancel ad valorem (impuesto general de importación) preferencial, independientemente si la mercancía se va a exportar o a comercializarse a nivel nacional.

El programa abarca más de 20 industrias distintas. Puede consultar la lista completa de industrias y los descuentos arancelarios que se ofrecen a cada una en Decreto PROSEC.

A continuación, se muestra de manera gráfica el comportamiento de las devoluciones de IVA en lo que corresponde a los contribuyentes que forman parte de la AGAFF, ya que esta administración es la que concentra el mayor número de contribuyentes y aquellos que en su mayoría no cuentan con un equipo especializado en devoluciones de impuestos. Como se muestra en la siguiente gráfica, el número de solicitudes, así como el importe del IVA solicitado en devolución disminuyó drásticamente en 2016, ha ido aumentando paulatinamente pero el importe en 2018 sigue siendo inferior a lo que fue solicitado en 2015; lo cual es contrario a la recaudación de IVA que ha ido aumentando con los años.

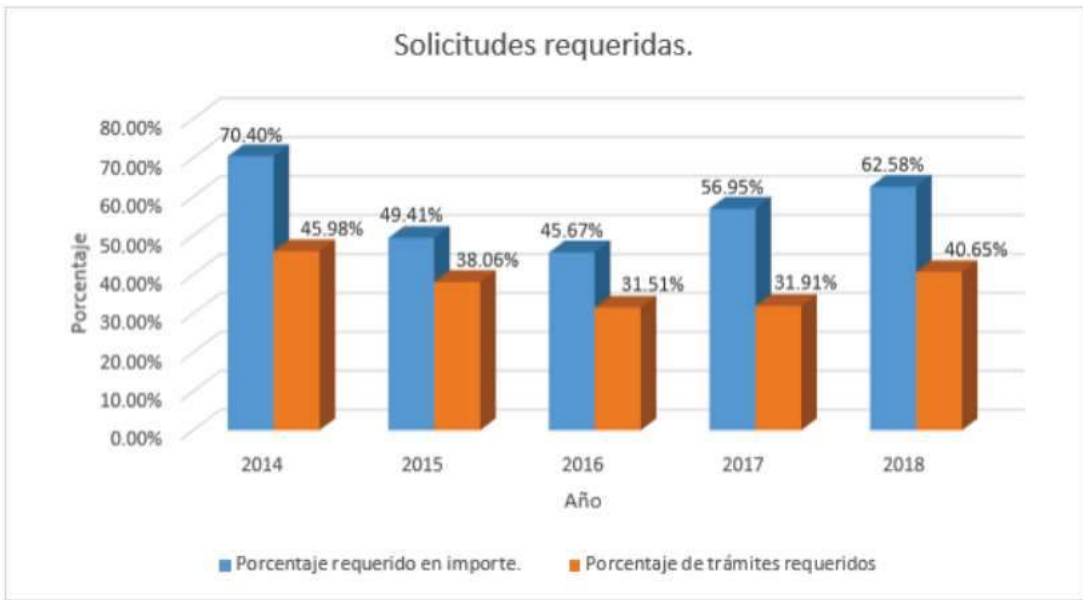
Cuadro 17: Solicitudes de devolución



Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

A continuación, se muestran las solicitudes de devolución requeridas en porcentaje, se puede apreciar que el importe requerido disminuyó en 2015 y 2016; sin embargo, subió en los años posteriores; también se observa que el SAT requiere las solicitudes que representan un mayor importe, ya que por ejemplo en 2017 sólo requirió el 31.91% de las solicitudes, pero estas representan un 56.95% del importe total, este comportamiento es similar todos los años.

Cuadro 18: Solicitudes requeridas



Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

La gráfica siguiente muestra el comportamiento de las solicitudes de devolución autorizadas. Se observa que en 2016 es el año en que más se incrementó el porcentaje autorizado con un 73.23%, lo cual coincide con ser el año en que las solicitudes disminuyeron y que en 2018 disminuyó drásticamente al llegar a un 46.19% que es menor en comparación con los años anteriores. En cuanto al importe autorizado este ha ido disminuyendo en números reales al pasar de \$100,786.9 millones en 2015 a \$66,722.40 en 2018.

Cuadro 19: Solicitudes autorizadas



Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

A continuación se muestra el tiempo de respuesta por parte de la autoridad en días, como se puede apreciar, el trámite es más ágil en la actualidad ya que disminuyó el tiempo de respuesta de 33.4 días en 2014 a 19.5 días en 2018, lo cual es un punto positivo para la autoridad en cuanto al mejoramiento de sus sistemas para respetar los plazos que marca el CFF; cabe mencionar que en 2018 se podía solicitar la devolución automática en 5 días pero dicha facilidad fue eliminada en 2019 por lo que se espera un aumento en el tiempo promedio de respuesta para este año.

Cuadro 20: Tiempo promedio de respuesta en días



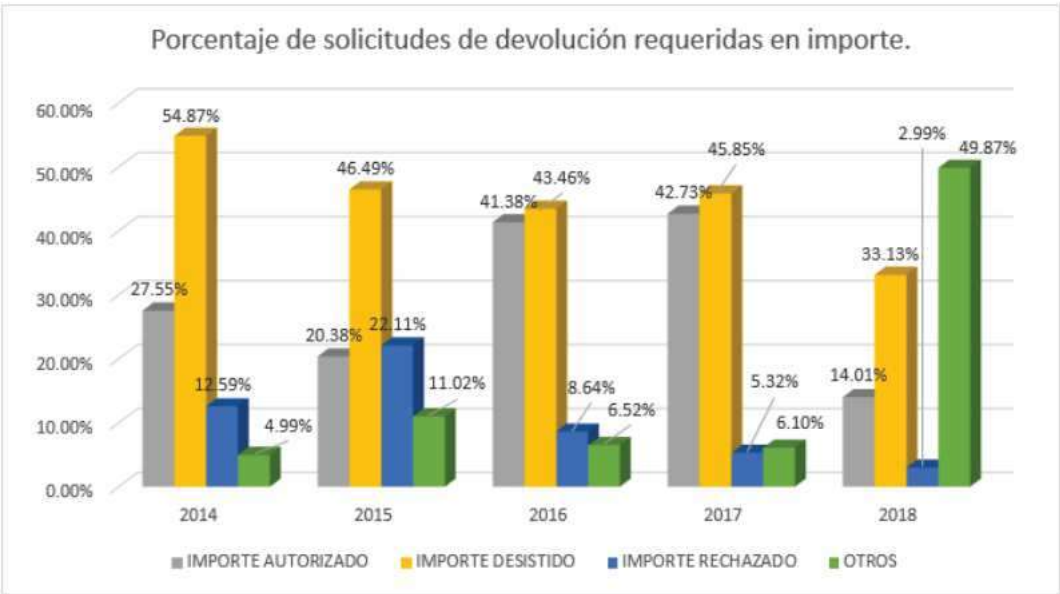
Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

Como siguiente punto, se tomaron en cuenta únicamente las solicitudes que fueron requeridas para observar el comportamiento del contribuyente frente al requerimiento.

Cuadro 21: Solicitudes de devolución requeridas



Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.



Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del INAI.

El rubro “otros”, incluye aquellos trámites cuya devolución fue parcial, solicitudes en proceso y los que se encuentran en controversia, por lo que al momento de recibir la información (abril 2019) lo que respecta al 2018 había un gran número de solicitudes aún no resueltas. Lo notable de estas gráficas es que muestran un desistimiento elevado, ya que tan solo en cantidad de trámites aquellos que son requeridos presentan un desistimiento entre 57.01 y 69.62%; en importe se manejan promedios del 43.46 al 45.85%, sin tomar en cuenta 2018 debido a las solicitudes aún en proceso; si esto se compara con el porcentaje de aprobación que en importe maneja cifras del 20.38 al 42.73% y en número de solicitudes es entre 23.62 al 27.54% se puede inferir que es mayor el número de contribuyentes que optan por desistir que aquellos que si obtienen su devolución de IVA satisfactoriamente.

Finalmente, se hizo un comparativo con el IVA recaudado, devuelto y compensado en los últimos 10 años obteniendo los datos a través de los informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública que da a conocer el SAT de manera trimestral.

Cuadro 22: Comparativo IVA recaudado, devuelto y compensado



Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por el SAT a través del informe sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública del cuarto trimestre de los años 2009-2019.

Este gráfico muestra que de 2009 a 2012 el importe devuelto aumentó en razón de la recaudación mientras que el importe compensado permanece estable. Esto cambia a partir de 2013 donde el importe devuelto empieza a disminuir en comparación con la recaudación, siendo mayor la disminución en 2014 que es cuando se implantó la facturación electrónica; sin embargo, las compensaciones crecen de forma acelerada.

Devoluciones. Durante la presente administración, el SAT ha devuelto más recursos, atendió más trámites y lo hizo en menos tiempo, la institución mantuvo el compromiso de realizar las devoluciones en tiempo y forma. Como resultado de procesos más ágiles y eficientes, en enero-marzo de 2023 se pagaron 239 mil 269 millones de pesos por devoluciones tributarias, un incremento de 156 mil 692 millones de pesos más respecto al mismo periodo de 2018, que representa un crecimiento real de 124.6% y un 15.0% real en comparación con el primer trimestre de 2022.

Cuadro 23: Devoluciones totales pagadas.

Enero-marzo.							
Millones de pesos.							
Concepto	2018	2022	2023	Variación absoluta		Variación real (%)	
				23-18	23-22	23-18	23-22
Tributarias	82,577	193,706	239,269	156,692	45,563	124.6	15.0
ISR	1,402	3,632	3,301	1,899	-331	82.5	-15.4
IVA	78,413	186,820	228,692	150,279	41,872	126.1	13.9
IEPS	2,093	2,785	6,947	4,854	4,162	157.3	132.1
Otros	670	469	329	-341	-140	-62.0	-34.7

Fuente SAT

De enero a marzo de 2023, las resoluciones a solicitudes pagadas se incrementaron en 36 mil 503 trámites respecto al mismo periodo de 2018, esto es un crecimiento real de 22.1% y -10.9% real en comparación con el primer trimestre de 2022.

Cuadro 24: Número de devoluciones tributarias pagadas.

Enero-marzo.							
Número de trámites de devoluciones.							
Concepto	2018	2022	2023	Variación absoluta		Variación relativa (%)	
				23-18	23-22	23-18	23-22
Tributarias	165,323	226,600	201,826	36,503	-24,774	22.1	-10.9
ISR	98,586	82,827	94,189	-4,397	11,362	-4.5	13.7
IVA	50,434	117,294	86,477	36,043	-30,817	71.5	-26.3
IEPS	13,568	22,633	19,532	5,964	-3,101	44.0	-13.7
Otros	2,735	3,846	1,628	-1,107	-2,218	-40.5	-57.7

Las cifras incluyen los trámites resueltos mediante el Formato Electrónico de Devolución (FED) y devoluciones automáticas del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Considera las resoluciones positivas (autorizada total, autorizada parcial con remanente negado y autorizada parcial con remanente disponible) y negativas (desistida, negada y cancelada). Pueden existir diferencias en los totales, variaciones y en los porcentajes debido al redondeo. Cifras preliminares. Fuente: SAT.

Además de los comportamientos en monto y volumen de atención, se ha conseguido reducir los tiempos de resolución favorable. Por lo que respecta a las devoluciones para Grandes Contribuyentes, el tiempo de resolución favorable se encuentra 14.9 días por debajo de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación (40 días hábiles); en comparación al año anterior este tiempo aumentó 2.5 días.

Cuadro 25: Tiempo de devoluciones.

Enero-marzo.							
Número de días.							
Concepto	Plazo normativo	2020	2022	2023	Días respecto al límite		
					2020	2022	2023
Promedio general	40	21.2	19.1	19.9	-18.8	-20.9	-20.1
Grandes Contribuyentes	40	21.3	22.6	25.1	-18.7	-17.4	-14.9

Incluye todos los impuestos. Excluye devoluciones automáticas. Pueden existir diferencias en los totales debido al redondeo. Cifras preliminares. Fuente: SAT.

Por lo anteriormente se propone lo siguiente:

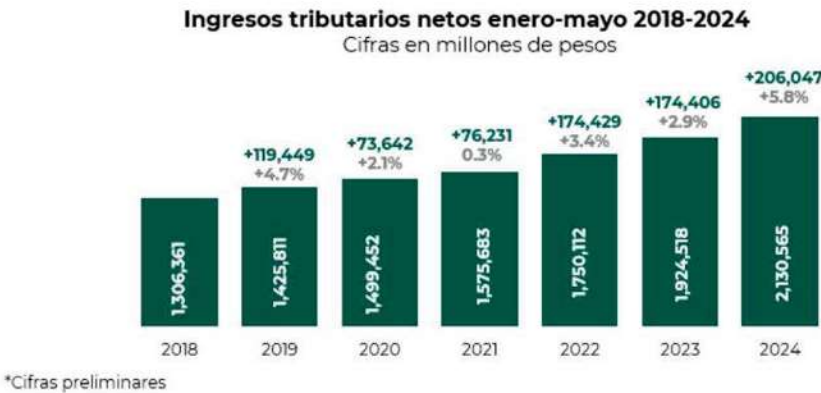
Para que las empresas que se encuentran simientadas en las devoluciones de impuestos eviten los conflictos con las autoridades y puedan poder obtener las devoluciones en el menor tiempo posible y así no afectar a su flujo de efectivo se realiza la siguiente guía de pasos a seguir que ha sido validada en la practica con resultados favorables para las empresas que solicitan devoluciones de impuestos de manera mensual:

1. Tener todos los papeles de trabajo y documentos soporten que validen las cifras que se están determinando para solicitar una devolución de impuestos.
2. Realizar un checklist con toda la información que en su momento le ha ido solicitando el SAT respecto de las devoluciones que se han solicitado, con esta información de base al momento de ingresar su solicitud de devolución se ingresa como información adicional para que el SAT tenga elementos suficientes de los documentos que amparan las devoluciones de impuestos, con esto se reduce las probabilidades de los requerimientos por parte de las autoridades y el tiempo de las devoluciones se reducen.
3. Tener una relación cordial con el personal del SAT para poder comentar ciertas transacciones que se realicen por primera vez para explicarles el motivo de ella y así, ellos tengan mayor claridad al momento de revisar la información, con esto se da la pauta para en caso de requerir información adicional sea más puntual.
4. Con estos pequeños pasos se pueden actualmente las empresas pueden obtener su devolución sin requerimiento alguno en plazos mas cortos y así no ver afectados su flujo de efectivo y por ende comprometer la situación financiera de la empresa.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) informa que la recaudación tributaria, durante los primeros cinco meses de 2024, alcanzó 2 billones 130 mil 565 millones de pesos, lo que representa un incremento de 206 mil 47 millones de pesos, en comparación con el mismo periodo de 2023, es decir, un crecimiento real de 5.8 por ciento.

Con dicho monto, la recaudación superó en 100.2% la cifra proyectada por la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2024.

Cuadro 26: Ingresos Tributarios 2018-2024



Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

Estos resultados son gracias al compromiso de las y los contribuyentes por cumplir con sus obligaciones fiscales, tales como la Declaración Anual del ejercicio 2023.

De enero a mayo de 2024, se recaudó 1 billón 218 mil 548 millones de pesos por concepto de impuesto sobre la renta (ISR), un crecimiento de 40 mil 341 millones de pesos respecto al mismo periodo del ejercicio anterior.

Por impuesto al valor agregado (IVA) se obtuvieron 559 mil 292 millones de pesos, 44 mil 663 más respecto al mismo periodo del año anterior, mientras que de impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) se registró una recaudación de 263 mil 855 millones de pesos, 110 mil 222 millones de pesos más en términos nominales respecto al mismo periodo de 2023.

CONCLUSIÓN

En la presente investigación se obtuvo información sobre la situación real de los contribuyentes en el país, el hecho de que esta información sea de carácter público permite a los ciudadanos estar enterados del actuar de la autoridad, conocer lo que se está haciendo bien (por ejemplo, la reducción del tiempo de respuesta en las solicitudes de devolución) y también los puntos que pueden ser sujetos a mejora.

En el ámbito de la investigación facilita la obtención de información propia para desarrollar investigaciones en todos los campos del saber, ya que conocer un problema y sus características es el primer paso para solucionarlo; en este caso, en las ciencias económico-administrativas, considerando que a partir de estos datos se puede abrir un debate sobre la actuación de la autoridad y como evitar el fraude y la evasión fiscal en la devolución de impuestos pero manteniendo el respeto a los derechos del contribuyente.

En este caso, con información obtenida a través de la misma autoridad se puede señalar la afectación que tienen los contribuyentes y las áreas de oportunidad que la autoridad debe tomar en cuenta para corregir esta situación.

A través de la transparencia de la información todos los sectores de la sociedad se ven beneficiados porque como aquí se muestra, se puede conocer con exactitud los recursos que obtiene el Estado y la forma en que los administra, y de esta manera estar en posibilidad de exigir mejores resultados que poco a poco tendrá como consecuencia mayores inversiones y confianza en el país con el subsecuente desarrollo económico y social.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “Conflictos de las devoluciones de Impuestos y las afectaciones de la desaparición de los beneficios fiscales en los últimos dos sexenios” procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación:

¿Cuál es el motivo o el argumento, por parte de la autoridad, para la reducción de beneficios en la compensación de las devoluciones?

La compensación universal de créditos fiscales era una facilidad administrativa que permitía pagar los impuestos con saldos a favor de otros impuestos propios o de terceros. Así, los contribuyentes podían pagar, por ejemplo, saldos a favor de ISR con el IVA retenido a terceros.

Esta facilidad fue eliminada de la Ley de Ingresos de la Federación 2019, por lo que ya no puede usarse. Sin embargo, el SAT otorgó una nueva facilidad que permite compensar los saldos a favor.

Esta facilidad ya no permite compensar los saldos a favor de un impuesto por los adeudos en otro. Así, ya no se puede compensar el IVA con el ISR, ni viceversa. Además, ahora sólo se puede hacer con los impuestos propios, no ya con lo retenido a terceros.

La autoridad alegó que la eliminación de la compensación universal obedecía a que algunos contribuyentes usaban la facilidad como mecanismo para evadir impuestos, pues compensaban saldos a favor generados por operaciones inexistentes para pagar menos contribuciones.

Ahora bien, en el transcurso del desarrollo de esta tesis fue publicada el **Criterio SCJN: La compensación civil no es un medio válido de pago del IVA para efectos de su acreditamiento.**

El 15 de marzo de 2023, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió la contradicción de criterios 413/2022, determinando que la compensación civil (entre particulares) no es un medio a través del cual se pueda entender como efectivamente pagado el impuesto al valor agregado, por lo que, la misma no da lugar a su acreditamiento.

De la información dada a conocer, se puede advertir que la Segunda Sala de la SCJN sustenta su determinación en que la compensación sólo es una forma de determinar el momento en que se entienden por efectivamente cobradas las contraprestaciones para efectos de la causación del impuesto al valor agregado, más no así para considerar pagado dicho gravamen como requisito para su

acreditamiento, ya que en términos del Código Civil Federal (CCF) la compensación de deudas fiscales está expresamente prohibida.

Se considera desafortunado dicho criterio, ya que si en términos de la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, a través de la compensación se tiene por satisfecho el interés del acreedor y, por ende, como efectivamente cobrada la contraprestación para efectos de la causación del impuesto, de la misma forma debiera considerarse como efectivamente pagado el impuesto al valor agregado correspondiente para efectos de su acreditamiento.

De igual forma, se considera que la prohibición a que hace alusión el CCF, corresponde a deudas relacionadas con obligaciones fiscales entre el contribuyente como sujeto pasivo y el fisco federal como sujeto activo (deudas fiscales), más no así a deudas entre particulares, máxime que la compensación del impuesto al valor agregado no genera una afectación al Fisco Federal pues el sujeto obligado a enterar el impuesto es quien lo traslada y no así quien lleva a cabo su pago a través de la figura de la compensación y quien tiene derecho a su acreditamiento.

Es importante señalar que la jurisprudencia sustentada con motivo de la resolución de la contradicción de tesis en comento será de observancia obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales del país una vez que se publique en el Semanario Judicial de la Federación.

¿Cuáles son las repercusiones financieras de los contribuyentes ante el largo plazo de la obtención de las devoluciones?

Como bien se puede leer en la respuesta a la pregunta anterior, el SAT esta colocando otra limitante al respecto de las compensaciones de IVA, esto provoca que los contribuyentes tengan una repercusión financiera en sus flujos de efectivo, por tal motivo tienen que solicitar las devoluciones de los impuestos para poder recuperar sus saldos a favor al no tener otro mecanismo de devolución.

Por consiguiente, a continuación, nos permitimos probar la siguiente hipótesis denominada ***“La existencia de un amplio número de beneficios fiscales que se tenían anteriormente promovía un cumplimiento por parte de los***

contribuyentes, esto disminuida la cantidad de solicitudes de devolución, en la actualidad el número de solicitudes ha incrementado y con ello los procesos arduos que tienen que llevar a cabo los contribuyentes, esto derivado de los extensos requerimientos que el Servicios de Administración Tributaria (SAT) les emite”.

Se aprueba por lo siguiente, ***“derivado a que la investigación se concluyó si bien el SAT está trabajando en sus tiempos de respuesta respecto a las solicitudes de devoluciones de impuestos, para los contribuyentes sigue teniendo una afectación financiera al no tener los recursos disponibles y tener que esperar el plazo estipulado en el CCF artículo 23, siempre y cuando cumplan con todos los requisitos y documentos que la autoridad solicite con los cuales se sienta confortable para realizar las devoluciones de los impuesto”***, lo cual aterriza la viabilidad llevada a cabo en el poseso del desarrollo de la investigación científicamente.

Se cumplieron los objetivos de la investigación, por lo tanto, es una realidad la hipótesis que nosotros planteamos, lo cual aterriza la viabilidad llevada a cabo en el proceso del desarrollo de la investigación científica realizada, de tal manera que los contribuyentes actualmente siguen teniendo conflicto con la autoridad al momento de solicitar sus devoluciones de impuesto y perdiendo cada vez más beneficios que podrían equilibrar la balanza en su favor.

Bibliografía

- Código Fiscal de la Federación [Código Fiscal de la Federación \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)
- Ley del Impuesto al Valor Agregado [Ley del Impuesto al Valor Agregado \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)
- Ley del Impuesto sobre la Renta [Ley del Impuesto sobre la Renta \(diputados.gob.mx\)](http://diputados.gob.mx)
- OCDE <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
- Resolución Miscelánea Fiscal 2018 [DOF - Diario Oficial de la Federación](http://www.dof.gob.mx)
- Citado por Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, Tax Editores, México, p. 17.
- Arriola Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, p. 248.
- Esta tesis la sustentó el Tribunal Pleno en la séptima época y se encuentra publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo 187-192, primera parte, p. 113.
- Estas consideraciones se desprenden de la tesis jurisprudencial P./J. 10/2003 de rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTOS Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.” que fue aprobada por el Tribunal Pleno en la novena época y que aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, p. 144.
- Tipke, K. y Lang, K. *Steuerrecht*, Ed. Otto Schmidt, Köln, 1991, p. 57.
- García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.
- Para mayor información en este aspecto se recomienda consultar García Frías Ángeles, *Balance de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán*, Revista Española de Derecho Financiero, Thomson Civitas, tomo 122, abril-junio de 2004.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2009, Pág. 326

- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, México, Oxford, 2009, Pág. 103
- Segunda Sala. Apéndice de 1995, Quinta Epoca. Tomo III, Parte SCJN. Pág. 341. Tesis de Jurisprudencia.
- Citado por Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México, p. 17.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Themis, 1997, Pág. 248.
- Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica, México, 1999, pp. 726-728.
- Tesis aislada XLII/2006 aprobada por el Tribunal Pleno, el dieciocho de abril de 2006.
- Rosas Aniceto, Roberto Santillán. "Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México". Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962. p.
- Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. México D.F. 1946, p. 33.
- Rosas F., Santillán L.. op. cit.
- Las cargas eran de dos tipos: ordinarias y extraordinarias. Las ordinarias podían ser religiosas – prestaciones para el sostenimiento del culto- o civiles –prestaciones para caciques, alcaldes y gobernantes- . Mientras que por su parte las extraordinarias se destinaban fundamentalmente para las necesidades colectivas transitorias y para obras públicas. Fuente: Miranda José, "El tributo indígena en Nva. España" p.
- Miranda, José, "El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI". Ed. El Colegio de México, , 1er reimpresión, México, 1980.
- Resendiz, Eduardo, "Política e impuestos, visión histórica". Ed. Miguel Angel Porrúa, primera edición, México D.F: 1989.
- Servín, Armando "Evolución técnica del sistema impositivo federal". FCE, primer edición, 1964.
- Martinez, Ifigenia, "Política fiscal de México" Manuales Universitarios, Escuela Nacional de Economía, UNAM, Primer edición, 1964

- Tello Carlos, “La política económica en México 1970-1976”, ed. Siglo XXI, 11ª edición, México D.F., 1993, p. 201.
- Arriaga Enrique, “Finanzas públicas en México”, p. 99
- Elizondo (1994), Molina (2016) y Unda (2017); para cuestiones metodológicas, véase Lieberman (2002).
- A partir de la segunda mitad de la década de 1950, la mayoría de los países europeos introdujo el IVA. Francia encabezó la transición en 1954 (Egret, 1979). Sin embargo, su imposición cobró mayor impulso a partir de 1967 cuando la Comunidad Económica Europea (cee) decidió homologar los sistemas de tributación indirecta a través del IVA. La intención de esta reforma fue, según señala la directiva que emitió el Consejo de la cee el 11 de abril de 1967, el establecimiento de una legislación que facilitara el intercambio comercial. (Comunidad Económica Europea, 1967). En el mismo año, y de manera paralela al proceso de integración europea, se celebró en Punta del Este, Uruguay, la reunión en la que dirigentes de varios países latinoamericanos –incluido México– asumieron, a través de la Declaración de los Presidentes de América (1967), el compromiso de crear de forma progresiva, a partir de 1970, el Mercado Común Latinoamericano. En el proceso de integración, que no debería demorar más de quince años –según señalaba el mismo documento–, se debía impulsar también, a través del IVA, la eliminación programada de gravámenes con la intención de no obstaculizar el comercio en la región (Presidentes de América, 1967, p. 538).
- Para resultados de estudios, véase Parás y Jiménez (1972).
- Las comisiones constituidas fueron diecinueve, sobre los temas que abordaron véase Parás y Jiménez (1972, pp. 20-21).
- El superávit registrado durante 1979 representó el más alto desde 1973. En 1978, por ejemplo, los ingresos del gobierno federal rebasaron sus egresos en 12 813 000 pesos (Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática, 1999, p. 630).
- Según se lee en el artículo 1º este impuesto se causaba sobre los ingresos obtenidos por concepto de ventas, prestación de servicios, comisiones, consignaciones, agencias, agencias de turismo, representaciones, corretajes

o distribuciones y sobre los ingresos de cabarets, pulquerías, cantinas, piquerías y demás expendios de bebidas embriagantes. Ahora bien, si ponemos atención en la diversidad de rubros que contempla el objeto grabable del ISIM caemos en cuenta de que es una figura que recae en términos genéricos, sobre las ventas de bienes y servicios realizadas por personas físicas o morales (ya sea industriales y/o comerciantes) (México. Subsecretaría de Ingresos, 1976).

- José Iturriaga de la Fuente, La revolución hacendaria, México, SEP, 1987, p. 76.
- Alberto J. Pani, Apuntes autobiográficos, México, Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, primera edición facsimilar, 2003, tomo I, p. 332.
- Diario Oficial de la Federación, 26 de mayo de 2010
- Diario Oficial de la Federación, 20 de abril de 2010
- Diario Oficial de la Federación, 07 de mayo de 2009.
- Semanario...op cit. 2ª Sala. Tesis aislada. Tomo XXIX. Abril 2009. Tesis 2ª XXXVII/2009. Registro 167356, p. 23.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", México, Limusa, 2009, p. 22
- "Enciclopedia Jurídica Mexicana". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo VI, México, Porrúa, 2002, p. 575.
- Recaudación tributaria crece 5.8%, alcanza 2.1 billones de pesos | Servicio de Administración Tributaria | Gobierno | gob.mx (www.gob.mx)

NOMBRE DEL TRABAJO

Conflictos de las devoluciones de Impuestos y las afectaciones de la desaparición de los beneficios

AUTOR

Diana Gabriela Cruz Barriga

RECuento DE PALABRAS

37185 Words

RECuento DE CARACTERES

199588 Characters

RECuento DE PÁGINAS

134 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

2.1MB

FECHA DE ENTREGA

Oct 4, 2024 9:52 AM CST

FECHA DEL INFORME

Oct 4, 2024 9:54 AM CST

● **80% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 80% Base de datos de Internet
- 12% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de Crossref
- Base de datos de contenido publicado de Crossref
- 0% Base de datos de trabajos entregados

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



A quien corresponda,

Por este medio, quien abajo firma, bajo protesta de decir verdad, declara lo siguiente:

- Que presenta para revisión de originalidad el manuscrito cuyos detalles se especifican abajo.
- Que todas las fuentes consultadas para la elaboración del manuscrito están debidamente identificadas dentro del cuerpo del texto, e incluidas en la lista de referencias.
- Que, en caso de haber usado un sistema de inteligencia artificial, en cualquier etapa del desarrollo de su trabajo, lo ha especificado en la tabla que se encuentra en este documento.
- Que conoce la normativa de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, en particular los Incisos IX y XII del artículo 85, y los artículos 88 y 101 del Estatuto Universitario de la UMSNH, además del transitorio tercero del Reglamento General para los Estudios de Posgrado de la UMSNH.

Datos del manuscrito que se presenta a revisión		
Programa educativo	Maestría en Fiscal	
Título del trabajo	Conflictos de las devoluciones de impuestos y las afectaciones de la desaparición de los beneficios fiscales en los últimos dos Sexenios	
	Nombre	Correo electrónico
Autor/es	Diana Gabriela Cruz Barriga	diana.cruz908@gmail.com
Director	José Luis Chvéz Chavéz	jose.luis.chavez@umich.mx
Codirector		
Coordinador del programa	José Rafael Aguilera Aguilera	jose.aguilera@umich.mx

Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Asistencia en la redacción	No	

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Traducción al español	No	
Traducción a otra lengua	No	
Revisión y corrección de estilo	No	
Análisis de datos	No	
Búsqueda y organización de información	No	
Formateo de las referencias bibliográficas	No	
Generación de contenido multimedia	No	
Otro	No	

Datos del solicitante	
Nombre y firma	Diana Gabriela Cruz Barriga 
Lugar y fecha	Lázaro Cárdenas Michoacán a 02 de octubre de 2024