

Sujetos obligados en el Sistema Tributario Mexicano: contribuyentes de hecho y de derecho

Luis Lenin Herrera Díaz de León¹

Alejandro Magno López Flores²

Roberto González Acolt³

Rubén Macías Acosta⁴

Introducción

El origen de la obligación tributaria parte de la necesidad del Estado de allegarse de recursos para solventar el gasto público del mismo, tanto para atender las obligaciones que la ley le adjudica como para ser un pilar de la actividad económica que puede acelerar y, por ende, maximizar los beneficios de los que es capaz una política fiscal. Para ello, los ciudadanos de un Estado debe-

1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Administración. Contacto: luis.herrera@edu.uaa.mx

2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la maestría en Impuestos, Generación 2021-2023. Contacto: magno.casaflores@gmail.com

3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. Contacto: roberto.acolt@edu.uaa.mx

4 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. Contacto: ruben.macias@edu.uaa.mx

mos ayudar a cooperar con la operación de los diferentes órganos de Gobierno de nuestras naciones, aportación que, dicho sea de paso, no es voluntaria, es impuesta, de ahí el nombre «impuesto». Sin embargo, se hace la aclaración de que los impuestos en la actualidad no son como en el pasado lo fueron: un tributo sin contraprestación y donde el derecho brillaba por su ausencia.

El pacto social que los ciudadanos mexicanos han hecho con su gobierno se ve plasmado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de donde se desprenden los derechos y las obligaciones de los contribuyentes (Reyes, 2015).

El Derecho Fiscal mexicano sigue una serie de principios que son pilares en el actuar de los involucrados en esta materia, que van desde legisladores, jueces, poder ejecutivo y, desde luego, contribuyentes. Dichos principios son los de obligatoriedad, destino público, capacidad tributaria y equidad, que, en su conjunto, permiten establecer las bases que conforme a derecho permiten o deberían permitir un estado de derecho en materia fiscal.

Independientemente del grado de conformidad de los sujetos pasivos con las cargas impositivas asignadas —ya que en materia impositiva nadie está de acuerdo en ver disminuidos sus recursos—, se puede decir que en los impuestos directos es relativamente fácil identificar si se cumplen o no estos principios a la hora de cargar dichos tributos (Arteaga, 2008).

Existe un problema derivado de la confusión —con sus respectivas consecuencias— que se presenta en los impuestos indirectos, ya que violenta y pareciera que viola los principios de equidad y de capacidad tributaria. Es en esta división de los impuestos donde se presentan como conceptos el sujeto contribuyente de derecho y el sujeto contribuyente de hecho, objeto de estudio del presente trabajo.

El objetivo de este ensayo es analizar qué se entiende en el derecho mexicano de lo que es sujeto de hecho y de derecho y en qué casos aplica cada uno. Para ello, es necesario hacer una revisión bibliográfica de los conceptos que forman parte de la teoría del sujeto de hecho y el sujeto de derecho para, posteriormente, ver algunas jurisprudencias que se han presentado en torno a estos temas y presentar alguno de los casos más controversiales que se han presentado en tribunales mexicanos al respecto. Para ello, es necesario responder las siguientes preguntas de investigación: ¿Qué es el sujeto de hecho y qué es el sujeto de derecho? ¿En qué se diferencian? ¿Qué dicen las jurisprudencias?

La metodología de investigación empleada es la investigación documental cualitativa con un enfoque analítico llevada a cabo a través de la consulta de documentos tales como escritos jurídicos, leyes tributarias y jurisprudencias dictadas en México, cuyo objeto de estudio son estos mismos, lo que permite encontrar elementos que ilustran sobre el tema estudiado.

Revisión de la literatura

Origen de la obligatoriedad de las contribuciones

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece el principio de la supremacía constitucional frente al resto de los componentes del ordenamiento jurídico, que solo por su correspondencia a ella cobrarán eficacia jurídica. Por lo tanto, en concordancia con la carta magna, las leyes y los tratados internacionales, constituyen fuentes formales del derecho tributario (Tena, 2005).

Todo origen de obligación de contribuir al gasto de la Hacienda Pública surge de la CPEUM, fuente de todo derecho en nuestro país, y es concretamente en el artículo 31, fracción IV, donde encontramos el génesis de las leyes tributarias, ya que dicho artículo dice que dentro de las obligaciones de los mexicanos están: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Derivado de los dos párrafos anteriores, podemos establecer que como norma máxima que rige el comportamiento de los habitantes de nuestro país, la CPEUM marca la obligación a los habitantes del Estado Mexicano de ayudar a solventar los gastos necesarios para el buen funcionamiento del país, por medio del gasto gubernamental, a través del pago de los impuestos; entendiendo como gasto público a un conglomerado de egresos llevados a cabo por el Gobierno de un Estado soberano, incluyendo sus dependencias y otros entes públicos, cuyo destino es la conquista de objetivos y metas propuestas en un plan presupuestal (Camarena, 2014).

En el caso de los Estados republicanos, para obtener dichas rentas el ejecutivo recauda de acuerdo con la ley de ingresos que es aprobada por la Cámara de Diputados y expedida cada año por el Congreso de la Unión (Tena,

2005). Algunas características importantes que tienen los tributos en nuestro país son que, por un lado, son una expresión de poder de imposición del Estado donde no existe negociación ni acuerdo alguno entre el sujeto activo (quien impone el tributo) y el sujeto pasivo (quien debe pagar el tributo), tratándose de un ejercicio de mando justificado con base en los fines públicos que persigue (Jiménez, 2014).

Otra característica para atender este punto es que los tributos solo pueden ser exigidos por medio de ley, lo que obliga a definir elementos tales como el sujeto, el acto imponible o supuesto de realización para dicho acto, procedimiento de cálculo y pago, entre otras (Jiménez, 2014).

Se puede decir, de cierta forma, que el pago de nuestros impuestos es el garante de que cumplimos con nuestro deber constitucional, que no surgen por capricho de gobernante, que tiene un destino; y aunque el tributo es: «Una relación personal obligatoria unilateral que significa que hay un acreedor y un deudor, en la cual solo éste último tiene una obligación frente al estado, sin que exista un deber para el acreedor de otorgar determinada prestación al contribuyente por el pago del impuesto» (Reyes, 2015, p. 105), sí podemos esperar por parte del Estado una serie de prestaciones manifestadas en la oferta de bienes y servicios públicos.

Hecho imponible

El *acto imponible* o *hecho imponible* es la circunstancia derivada de un acto que al llevarse a cabo da nacimiento a la obligación impositiva con origen en la ley, es decir, es un presupuesto jurídico fijado por ley para configurar cada tributo y cuya actualización supone el nacimiento de la realización jurídico-tributaria (Reyes, 2015).

Se cita lo siguiente del libro *Hecho imponible*:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando estos somatan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la causal Intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas

inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos (Jarach, 1982, p. 101).

Existen legislaciones de otros países, como es el caso de Perú, en las que se clarifica que un hecho imponible es la consolidación o consumación de una hipótesis de incidencia a través de evidencias como la materialización del acto económico que da pie a que sea susceptible de aplicársele un gravamen; y el momento en el que nace es cuando se da el «quantum» de la misma, al emitirse comprobante de pago o contraprestación, lo que ocurra primero (Cornejo, 2004).

Sujetos pasivos

En una relación tributaria, el sujeto activo es el que impone el cobro del tributo y el sujeto pasivo es sobre el que recae la carga de dicho tributo, es decir, son personas que están obligadas a entregar una prestación de dar al sujeto activo (Reyes, 2015).

Son señalados de una deuda impositiva en el más amplio sentido, con una condición desventajosa en materia tributaria; entran en esta categoría los contribuyentes, obligados tributarios, cumplidores en sentido estricto, los que han de cumplir cargas, etc. (Jiménez, 2014). Siguiendo con lo que nos dice el Dr. Jiménez González de los varios tipos de sujetos pasivos (sujeto obligado, contribuyente, obligado solidario, obligado subsidiario y obligado substituto) sobresale el contribuyente como sujeto deudor en virtud de que la causa legal que determina que se les impute tal calidad jurídica tiene que ver con el hecho generador de la obligación tributaria manifestando la capacidad contributiva y, por ende, es el único al que debe llamarse a contribuir para el gasto, siendo el resto de los sujetos pasivos por deuda ajena.

Para mayor ahondamiento sobre las diversas calidades de sujetos pasivos, tomamos las siguientes definiciones doctrinales de la obra del maestro Arrijo Vizcaino:

- *Contribuyente u obligado directo*: se trata de la persona que lleva a cabo el hecho generador del tributo.

- *Obligado solidario*: se le define como la persona que en virtud de haber establecido una relación de tipo jurídico con el contribuyente, por disposición expresa de la ley, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.
- *Obligado subsidiariamente o por sustitución*: podemos definirlo como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos y a la que la ley hace responsable de su pago, en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.
- *Obligado por garantía*: persona que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio contribuyente no lo cubra.

En resumen, el contribuyente es quien realiza el hecho imponible, lo que lo asume en la posición de deudor ante la ley fiscal; el resto de los sujetos pasivos son deudores por deuda ajena.

Tipos de tributo

Los tributos tienen una clasificación general que podemos, con base en un criterio económico, clasificar como los impuestos al ingreso y los impuestos al consumo. En el primer grupo aparecen los impuestos que se enfocan en gravar los ingresos o, mejor dicho, las utilidades de las rentas de los actores económicos, mientras que los segundos se enfocan en gravar las compras (para su consumo).

Desde un criterio de la doctrina jurídico fiscal, tenemos una clasificación de los tributos en directos e indirectos, reales y personales, generales y especiales, específicos y *ad valorem*; asimismo, en una clasificación que se entiende más reciente o moderna, la separan en impuestos sobre bienes y servicios e impuestos sobre los ingresos y la riqueza (Arrijoja, 1991).

Los impuestos que recaen sobre el patrimonio o la renta obtenida son los que se entienden como impuestos directos, ya sean parciales o globales, de los distintos sujetos, se conocen como *impuestos directos*; mientras que los

impuestos que tienen por objeto la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades del consumo o renta gastada son los que se definen como *impuestos indirectos* (Reyes, 2015) (tomado de Sainz Bujanda).

De esta manera, nos encontramos en México como ejemplo de impuestos directos el impuesto sobre la renta (ISR), y el impuesto al valor agregado (IVA) como el más importante de los impuestos indirectos; el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) califica, por su característica de gravar el consumo de bienes o servicios, como impuesto indirecto.

Percusión e incidencia

Cuando se habla de *percusión* hablamos del portento por medio del cual se identifica al sujeto contribuyente, mientras que la *incidencia* se refiere a identificar al sujeto pasivo que sufre en sus finanzas la carga tributaria. De esta forma, el sujeto percutido es quien está obligado con base en la ley a pagar el impuesto al sujeto activo, y el sujeto incidido es quien soporta el pago del tributo en perjuicio de su patrimonio (Jiménez, 2014). La percusión identifica el momento y la persona que debe hacer el pago y el ingreso al fisco, es decir, identifica el momento en el que la ley impone la exacción, la traslación es el hecho por medio del cual el contribuyente de derecho se hace reembolsar la carga fiscal producida por la percusión del impuesto (Reyes, 2015).

El IVA es un impuesto que se traslada al consumidor final y, por ende, la carga económica de solventarlo no recae sobre el contribuyente formal. Se debe tener claro que en los impuestos indirectos no es el contribuyente quien finalmente carga con el peso económico del impuesto, sino que es una tercera persona, el pagador, quien de verdad hace el desembolso que recauda el estado (Domínguez, 2010). El *impuesto al valor agregado* se caracteriza por ser un impuesto plurifásico, porque incide en cada uno de los eslabones de la cadena de producción, distribución y comercialización de los productos y servicios. No es acumulativo, porque los entes económicos que intervienen en dicha cadena tienen la posibilidad de acreditar el impuesto trasladado contra el impuesto que ellos causan en operaciones (Esquivel, 2010). Con estos conceptos podemos identificar claramente al contribuyente de derecho y al contribuyente de hecho, siendo el primero el que tiene deuda con el fisco, ya que verifica el acto imponible; y el segundo es quien absorbe o soporta la carga del tributo en repercusión de su economía.

Metodología

La investigación empleada hace uso de una metodología cualitativa con un enfoque jurídico documental, ya que se basa en fuentes secundarias, es decir, está fundamentada en documentos en los que hay reunir, seleccionar y analizar datos producidos por la sociedad para estudiar un fenómeno determinado. Para el presente trabajo, dichos documentos son capítulos de libros relativos al ámbito fiscal y jurisprudencias que permitan tener acceso a información que ayude a tratar el tema del sujeto de derecho y sujeto de hecho.

El método principal que se emplea es el método descriptivo y la investigación documental será en jurisprudencias, basándose en el análisis de registros y datos preexistentes. El propósito es describir situaciones y eventos que nos ayuden a comprender la naturaleza del tema a tratar.

Las jurisprudencias por tratar versan sobre asuntos relacionados a los impuestos indirectos de IVA e IEPS, es decir, sobre los impuestos indirectos, que es en los que se pueden observar los fenómenos de incidencia, percusión y traslación, y se diferencian las figuras de sujeto de hecho y de derecho.

Resultados

Realizada la revisión de la literatura que se pudo encontrar para tratar y abordar este tema, acto seguido y de acuerdo con la metodología que se estableció, se pasó a revisar tesis y jurisprudencias que ilustraran sobre la postura del poder judicial, relativo al tema de estudio de este artículo. Se presentan a continuación algunas de ellas.

a) Impuestos directos e indirectos. Sus diferencias, a la luz de la garantía de equidad tributaria

Para analizar la constitucionalidad de una norma tributaria, a la luz de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario determinar si el impuesto es de carácter directo o indirecto. En el caso de los primeros, dicho análisis debe realizarse a partir de la comparación entre sujetos, es decir, cuando dos contribuyentes se ubican en diversas situaciones se verificará si el tra-

tamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión a la garantía referida; y para los segundos, su examen puede justificarse no a partir de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino de la existencia de supuestos en los cuales el órgano de control constitucional pueda valorar la equidad de la ley, con el fin de cerciorarse de que el órgano legislativo esté cumpliendo con el mencionado principio; de manera que es válido excepcionalmente que el estudio de la equidad se haga en atención a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos, la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejar fuera de la tributación a otros que, por sus características, sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, fuera del supuesto de sujeción (Amparo en revisión 812/2011. Embotelladora Garci-Crespo, S. de R.L. de C.V. 22 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce. Época: Décima Época. Registro: 2000806).

b) Valor agregado. Diferencias entre hecho imponible del tributo y supuesto normativo de retención, previstos en los artículos 1.º y 1.ºA, fracción III, de la Ley del Impuesto Relativo (Legislación Vigente en 2005)

El artículo 1.º de la ley invocada establece cuáles son los hechos imposables que darán lugar al pago de la referida carga económica. Así, se tiene la obligación de cubrir el impuesto por las personas físicas y jurídicas que en territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades: a) enajenar bienes; b) prestar servicios independientes; c) otorgar el uso y goce temporal de bienes; o d) importar bienes o servicios. También el precepto en consulta establece, entre otras cosas, que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% del impuesto, la obligación de traslado del mismo y el lugar de su pago.

Ahora bien, por lo que se refiere al supuesto normativo de la obligación de retención prevista en el artículo 1.ºA, fracción III, del señalado ordenamiento, se configura legalmente sobre las personas físicas y morales a quienes se les traslade el impuesto cuando, entre otros supuestos, adquieran bienes tangi-

bles o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. De esta forma, existe una clara diferencia entre el hecho imponible por el cual se debe pagar el impuesto y el supuesto normativo por el cual debe retenerse el mismo, consistente en que cada uno responde a la regulación de una situación tributaria distinta. En el caso de la obligación de pago del impuesto, por haberse realizado en territorio nacional cualquiera de los actos o actividades gravados por el impuesto. En el caso de la obligación de retención, porque se traslada obligatoriamente el IVA y se actualiza cualquiera de los supuestos mencionados. Lo expuesto se corrobora atendiendo a la finalidad que persigue cada uno de los preceptos analizados. La finalidad del hecho imponible que genera la obligación de pago del impuesto es que el sujeto pasivo que lo realizó directamente cumpla efectivamente dicha obligación.

En cambio, la finalidad del supuesto normativo que produce la obligación de retención obedece a asegurar el pago del impuesto no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que, por disposición legal, se encuentra en el lugar de aquel y, por ende, obligado a realizar la retención del impuesto que se le traslada. Amparo en revisión 674/2012. Electroodos Infra, S.A. de C.V. 6 de febrero de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Época: Décima Época. Registro: 2003435. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XIX, abril de 2013, tomo 1. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a. CXVI/2013 (10a.). Página: 975.

c) Tesis aislada Núm. I.4O.A.715 A, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, 1 de Agosto de 2010

De los artículos 1.º y 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte que el momento de causación del tributo se da, entre otros supuestos, cuando se lleva a cabo la enajenación de algún producto o la prestación de un servicio gravado por la misma legislación, así como la obligación del contribuyente de trasladarlo, expresamente y por separado, a quienes adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, entendiéndose por *traslado* el cobro o cargo que el causante debe hacer a aquellos de un monto equivalente al impuesto legalmente establecido, acto que se tiene por realizado al momento en que se actualice cualquiera de las hipótesis previstas en el segun-

do de los citados numerales. En este contexto, el mencionado impuesto es de naturaleza indirecta porque grava el consumo, siendo este una manifestación meramente indicativa de la capacidad adquisitiva.

De lo anterior se concluye que en la mecánica especial del impuesto al valor agregado intervienen dos tipos de sujetos, claramente identificables: uno directo o jurídico y otro económico. Así, por *sujeto jurídico* debe entenderse al contribuyente «de derecho», quien normativamente está obligado a realizar el entero a la Hacienda Pública con motivo de la enajenación del bien o la prestación del servicio, pero no resiente directamente la carga impositiva; y el *sujeto económico* es el consumidor o adquirente final, a quien el sujeto jurídico traslada el impuesto y quien absorbe finalmente dicha carga económica, generalmente por la adición que de este se hace al precio de venta.

d) Proporcionalidad Tributaria. Alcance de dicho principio en relación con los impuestos indirectos

Los impuestos indirectos (como el impuesto al valor agregado) gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta —el del consumidor contribuyente *de facto*—, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto. De ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo sea insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria; lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado, el citado principio constitucional exige, como regla general —es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero—, que se vincule el objeto del impuesto —el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo—, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto; y, para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado.

do por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que esta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores. Tesis 2.^a/J./56, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXIII, mayo de 2006, p. 298.

e) Gasolinas y diésel. El impuesto a la venta final al público en general en territorio nacional de esos productos es de carácter adicional y no constituye una sobretasa

De los artículos 20.-A, fracción II, 70., 80., fracción I, inciso a), y sexto del decreto que reforma y adiciona la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007, se advierte que a partir del ejercicio fiscal de 2008 se establece un nuevo impuesto federal a la venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas y diésel, el cual es de carácter adicional al impuesto especial sobre enajenación e importación de gasolina y diésel en México previsto en esa misma Ley, ya que no se trata de una tasa adicional o sobretasa del último tributo citado, en tanto que estas participen de los mismos elementos constitutivos de la contribución, y solamente se aplica un doble porcentaje a la base imponible; en cambio, en los impuestos adicionales el objeto imponible es diferente, aunque puede participar de alguno de los elementos del impuesto primario, como sucede respecto del nuevo impuesto indirecto monofásico, que no grava cualquier enajenación, sino exclusivamente la venta o consumo final que se realiza al público en general, por lo que el hecho imponible no es el mismo, al igual que los contribuyentes y las tasas imponibles, sin desdoro de que ambos tributos participan de la misma base imponible y época de pago. Acción de inconstitucionalidad 29/2008.- Promoventes: Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión.- 12 de mayo de 2008.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José Fernando Franco González Salas.- Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

f) Devolución de contribuciones. Interpretación más favorable al contribuyente del Artículo 22, párrafo 6, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2005

El hecho de que se pretenda obligar al contribuyente a interponer los medios de defensa correspondientes contra un depósito bancario que no haya sido acompañado de una resolución escrita, fundada y motivada en caso de negativa parcial a la devolución solicitada —incluyendo los casos en que la autoridad devuelva los montos históricos, pero omita la devolución de la actualización correspondiente, sujeto a la preclusión del derecho a impugnar o solicitar las cantidades faltantes—, es la interpretación menos favorable del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2005 y, por tanto, contraria al artículo 1.º, párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente a partir del 11 de junio de 2011, que prevé que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, ya que además de sujetar el derecho del contribuyente a eventualidades, como la falta de recepción del estado de cuenta bancario a tiempo, se le obliga a impugnar una devolución sin contar con todos los elementos necesarios para su defensa, pues si el contribuyente tiene dos o más solicitudes de devolución pendientes, no puede tener certeza de la solicitud a la que corresponde el depósito, máxime si la autoridad actualiza las cantidades parcialmente.

g) Código Fiscal de la Federación

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

h) Decreto 34/2006 2.^a Sala y Tesis de Jurisprudencia 136/2005

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que resulta inequitativo el tratamiento diferenciado que se establece en el artículo 2.^o-A, fracción I, inciso b), numeral 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al gravar, por una parte, a la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y, por la otra, a la tasa del 15% la enajenación de bebidas distintas de la leche, como lo son los jugos, néctares o concentrados de frutas o de verduras, así como el yogurt para beber y otros productos que tienen naturaleza de alimentos, al considerar que el estado físico de los mismos no constituye un elemento relevante para otorgar un trato fiscal diferente.

En la tesis de jurisprudencia número 136/2005, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que resulta inequitativo el tratamiento diferenciado que prevé el artículo 2.^o-A, fracción I, inciso c), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al gravar con la tasa del 0% la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta cuando su presentación sea en envases mayores de diez litros, mientras que la propia ley grava con la tasa general del 15% la enajenación de dicho líquido cuando su presentación sea en envases menores a ese volumen, al estimar que no se advirtieron elementos que pudieran tomarse en cuenta para justificar ese tratamiento diferenciado.

Las tesis de referencia derivan de diversas ejecutorias en las que en forma reiterada la Primera y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han pronunciado en esos sentidos, concediendo el amparo y protección de la justicia federal para el efecto de que los beneficiarios de dichas ejecutorias no trasladen el impuesto al valor agregado a la tasa del 15%, sino a la tasa del 0.

Conclusiones

Es un hecho que un Estado como el mexicano utiliza en su sistema tributario la aplicación de impuestos indirectos, que obedece a una dimensión de eficiencia económica más que a una dimensión de derecho. Este tipo de impuestos permiten incrementar la recaudación y su eficiencia se da por el hecho de tener más de un sujeto pasivo y de vincularlos por medio de la traslación, con lo cual se combate también la evasión fiscal. Así pues, es el sujeto de hecho a quien enajenan un bien y quien carga en su economía con el pago del impuesto, mientras

que el sujeto de derecho traslada la carga del impuesto y, a su vez, es quien entrega el impuesto y lo deposita en la Hacienda Pública. Sin embargo, muchos de los mecanismos para el funcionamiento de estos impuestos aparentemente violentan algunos principios de nuestro sistema fiscal, como lo pueden ser la capacidad tributaria, la equidad y la proporcionalidad. Dichos principios son fácilmente aplicables en los impuestos directos, en buena medida, porque encontramos que el sujeto pasivo es uno solo y su identificación no hace separación con el acto o hecho imponible. Hay dos sujetos pasivos en los impuestos indirectos, uno de hecho y otro de derecho, y para cada uno de ellos existen hechos imponibles: enajenar y trasladar, generando obligaciones de pago y retención. La controversia se presenta en los impuestos indirectos, ya que parte de supuestos que no necesariamente son verdaderos en la realidad económica.

La equidad es tratar igual a los iguales, y vemos que para el caso del IVA se han presentado casos en los que a algunos se les da una tasa y a otros cuyas actividades económicas se contemplan en ley, pero por modos o formas de presentación, se les dio en el pasado trato desigual; o, en el caso de los impuestos especiales, se permite una acreditación de los impuestos a los expendedores de combustibles, pero no así al consumidor final. Sobre la proporcionalidad surge disputa, ya que en los impuestos especiales aparece una carga en perjuicio de la economía del contribuyente que, aunque la corte la maneje como que no es una sobretasa, para efectos financieros sí es la misma repercusión en el patrimonio del pagano que como si lo fuera.

La lógica bajo la cual la corte sigue algunos principios como el de proporcionalidad es que una forma de demostrar poseer mayor riqueza es la capacidad de compra de las personas, es decir, el que más compra es porque tiene más ingresos o riquezas presentes o futuros. Es importante hacer la pregunta: ¿puede el contribuyente de hecho pedir devoluciones? De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, artículo 22, en el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.

Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado. Sin embargo, en el caso del impuesto especial sobre la venta de gasolina y otros productos derivados del petróleo, son inoperantes los agravios que cuestionan la mecánica

para obtener el subsidio por el pago del impuesto especial sobre producción y servicios, sin distinguir entre cuota y base del tributo.

Así pues, en los impuestos indirectos, aunque la carga tributaria la sustenta o repercute en su patrimonio el sujeto de hecho, la mayor parte de los derechos los ejerce el sujeto de derecho, tal como fue en el caso de jugos Jumex, en el que se peleó la devolución del IVA que estaban obligados a entregar al fisco, al ser los consumidores finales quienes lo habían pagado.

¿Qué derechos tiene legalmente el contribuyente de hecho ante la autoridad fiscal? Pocos, realmente, y se pueden resumir en pedir el pago de lo indebido y que se le dé la interpretación más favorable promoviendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Referencias

- Arteaga, J. R. B. (2008). *Derecho tributario: escritos y reflexiones*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Arrijoa, A. (1991). *Derecho Fiscal*. Ciudad México: Temis.
- Camarena, A. J. M., y Rodríguez, P. N. (2014). El principio de interpretación conforme en el derecho constitucional mexicano. *Opinión jurídica*, 13(26).
- Cornejo, H. (2004). IGv, hipótesis de incidencia y hecho imponible. *Foro Jurídico*, (3), pp. 91-96.
- Domínguez, C. A. (2010). *¿Es el IVA un impuesto injusto?* Guanajuato: Libros a cielo abierto.
- Esquivel, V. (2010). Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Disponible en <<http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/lafiguradelaacreditamientoenelimpuesto.pdf>>
- Jarach, D. (1982). *El Hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Jiménez, A. (2014). *Curso de Derecho Tributario*. Ciudad de México: TAX Editores Unidos.
- Reyes, R. (2015). *Código Fiscal de la Federación, Aplicación práctica de los principios básicos fiscales y de las obligaciones y derechos de los contribuyentes*. Ciudad México: TAX Editores Unidos.
- Tena, F. (2005). *Derecho Constitucional Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa. Tesis 2ª./J./56, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXIII, mayo de 2006, p. 298.

Legislación consultada

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Código Fiscal de la Federación

Jurisprudencia consultada

Amparo en revisión 812/2011. Embotelladora Garci-Crespo, S. de R.L. de C.V. 22 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce. Época: Décima Época Registro: 2000806.

Amparo en revisión 674/2012. Electroodos Infra, S.A. de C.V. 6 de febrero de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Época: Décima Época Registro: 2003435 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1 Materia(s): Administrativa Tesis: 1a. CXVI/2013 (10a.), p. 975.

Acción de inconstitucionalidad 29/2008.- Promoventes: Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión.- 12 de mayo de 2008.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José Fernando Franco González Salas.- Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

Decreto 34/2006 2da Sala y Tesis de Jurisprudencia 136/2005.

Devolución de contribuciones. Interpretación más favorable al contribuyente del Artículo 22, párrafo sexto del Código Fiscal de la Federación vigente en 2005.

Tesis Aislada Núm I.4 o.A715 A, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, 1 de Agosto de 2010.

